جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

إمتيازات الإدارة الضريبية
دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني

إعداد
مجدي نبيل محمود شرعب

إشراف
د. أحمد مبارك الخالدي

قدمت هذه الاطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.
2006م

إمتيازات الإدارة الضريبية
دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني

اعداد

مجدي نبيل محمود شرعب

نوقشت هذه الاطروحة بتاريخ 2005/08/13م واجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
د. أحمد مبارك الخالدي/ مشرفا ورئيسا	....
د. غسان عليان/ ممتحنا خارجيا	....
د. حسن السفاريني/ ممتحنا داخليا	....

الإهداء

إلى روح والدي الطاهرة، والى والدتي أمد الله في عمرها. والى إخوتي وأخواتي أبقاهم الله لي ذخراً وسنداً. والى أسرى الحرية والشهداء الأبطال الذين رووا بدمائهم أرض فلسطين الطاهرة.

شكر وتقدير

أتقدم بادئ ذي بدء بالشكر والتقدير إلى اعلي القدير سبحانه وتعالى، ثم لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والتقدير لأستاذي العزيز الدكتور أحمد مبارك الخالدي والذي لولا نصائحه وملاحظاته لما تمت هذه الرسالة بهذا الشكل كما لا يفوتني في هذا المقام إلا أن أتقدم بعظيم الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة والذين قدموا كل نصح وإرشاد لإتمام هذه الرسالة. كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى جميع أفراد أسرتي لما قدموا لي من مساعدة في سبيل إنهاء هذه الرسالة.

فهرس المحتويات

إمتيازات الإدارة الضريبية

دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني

إعداد

مجدي نبيل محمود شرعب

إشراف

د. أحمد مبارك الخالدي

الملخص

إن امتياز الإدارة الضريبية هي عبارة عن وسائل وطرق تلجأ إليها الإدارة الضريبية لتطبيق القانون الضريبي على الوجه الصحيح ووفق ما رسمه القانون، وهذه الامتيازات هي عبارة عن طرق استثنائية تلجأ إليها الإدارة الضريبية لتحديد دين الضريبة أو لتحصيل هذا الدين وهي بذلك تعتبر قيد الممولين لأنها تسمح مثلا لمأمور التقدير بالدخول إلى مكان عمل الممول والإطلاع على الدفاتر والسجلات التي يمسكها وذلك للوصول إلى حقيقة دخله وأرباحه، وهي كذلك تسمح للإدارة الضريبية بإيقاع المحجوزات على أموال الممول وعقاراته لتحصيل دين الضريبة بأسرع الطرق.

ويعتبر الإقرار الضريبي من أهم طرق تحديد دين الضريبة ولذلك أجازت التشريعات الضريبية للإدارة الضريبية حق مراقبة وفحص ما جاء في هذا الإقرار وتعديله كليا أو جزئيا للوصول إلى حقيقية دخل الممول، وكذلك جاء حق الإدارة الضريبية في مخاطبة الجهات الرسمية والخاصة والإطلاع على كل ما يتعلق بدخل الممول متفقا مع حق الإدارة في تحديد دخل الممول الحقيقي. وكذلك وفي تحصيل دين الضريبة اعترف المشرع للإدارة الضريبية بوسائل وإمتيازات تمكنها من تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق حتى تستطيع الدولة القيام بأعبائها على أكمل وجه وهي في سبيل ذلك تستطيع إيقاع الحجز التحفظي على أموال الممول المدين وكذلك إيقاع الحجز في المنبع على الرواتب والأجور وما في حكمها.

كما اختلفت الدول في تحديد الجهة التي تستطيع إيقاع الحجز التحفظي والتنفيذي فمنها من أعطى هذا الحق للإدارة الضريبية ومنها من أعطى صلاحية إيقاع هذا الحجز للمحكمة

المختصة، وفي جميع الأحوال فإن إيقاع الحجز التحفظي أو التنفيذي يتطلب شروط وإجــراءات يجب التقيد بها وعاملت التشريعات الضريبية دين الضريبة معاملة خاصـــة مـــن حيـــث عـــدم خضوعه لأحكام التقادم العادية وعدم إجراء المقاصة بينه وبين غيره من الديون. وقد اختلــف الفقه في جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون الأخرى، فمنهم مـــن أجـــاز إجراء المقاصة وساقوا مبررات لذلك ومنهم من رفض إجراء المقاصة وساقوا أســـبابهم، وفـــي جميع الأحوال فإن دين الضريبة لا يتساوى مع غيره من الديون من حيث الجودة فهـــذا الـــدين يتقدم على باقي الديون وتملك الدولة في سبيل تحصيله وسائل وطرق لا يملكها الدائن العـــادي، وقد اعترف المشرع الفلسطيني بامتياز ووسائل تمكن الإدارة الضريبية من تمديد دين الضريبة وتحصيله فقد حدد القانون رقم 17 لسنة 2004 طرق تحصيل دين الضريبة ومنها نظام السلف أو الخصم من المنبع والدفع المرفق مع الإقرار والدفع الفوري وعلى أقساط ونظـــام الحجـــز. وحدد القانون المذكور أيضا طرق تمديد الضريبة عن طريق الإقـــرار الضـــريبي أو مخاطبـــة الجهات الرسمية والخاصة للوصول إلى حقيقية دخل الممول.

وجاء هذا البحث ليحدد طرق تحديد دين الضريبة وتحصيلها وكيفية معاملة دين الضريبة بالطريقة المناسبة والمتفقة مع أحكام الأصول والقانون.

1. المقدمة

تسعى القوانين سواءً الربانية أو الوضعية إلى معاملة الأفراد على قدم المساواة، فالهدف السام للشرائع السماوية هو تحقيق العدالة والمساواة، وتجتهد القوانين الوضعية في سعيها لتحقيق هذا الهدف. وكان الغرض الأساسي من سن القوانين مجرد وضع القواعد التي تنظم ما ينشأ بين الأفراد من علاقات وروابط قانونية على نحو يكفل المساواة بينهم. إذ لا يوجد مصلحة مقدمة وأولى بالاعتبار والحماية عن مصلحة أخرى، خاصة ونحن نتكلم عن مصالح فردية، ومن هنا كان لابد من التعامل مع نصوص قانونية تكفل المساواة بين الأفراد. إذ أن تساوي المصالح والأهداف يحتم تساوي الوسائل والإجراءات.

أما إذا اختلفت الأهداف والمصالح ووجدت جهة دون غيرها تسعى لتحقيق أهداف عامة تسمو عن تلك التي يسعى إليها الأفراد فهذا يحتم استئثار هذه الجهة بامتيازات ووسائل يتسنى لها عن طريق استخدامها تحقيق الهدف الذي تسعى من أجله وهو الصالح العام. والإدارة تمثل الصالح العام وتعمل باسم المجموع لابد وان تتمتع بحقوق و امتيازات عديدة كي تتمكن من أداء وظائفها و تفي بواجباتها الكثيرة والبالغة الأهمية لأنها تهدف كلها إلى تحقيق النفع العام، فإذا وجدت الدولة أو إحدى هيئاتها الإدارية باعتبارها سلطة عامة وتسعى إلى تحقيق أهداف عامة فان ذلك يؤدي إلى استئثار الدولة أو هيئاتها بوسائل و امتيازات تمكنها من تحقيق الهدف الذي تسعى إليه. فاختلاف الأهداف والمصالح يحتم اختلاف الإجراءات والوسائل.

ومن هنا جاءت فكرة إعطاء الإدارة الضريبية – والتي هي إحدى إدارات الدولة_ إمتيازات ووسائل تمكنها من تحقيق الهدف الذي تسعى إليه وهو تطبيق القانون الضريبي وتحقيق أكبر قدر ممكن من الإيراد للخزانة وهي في سعيها لتحقيق هذا الهدف فقد اعترف لها الشارع الضريبي بامتيازات وضمانات سواء لتحديد دين الضريبة أو لتحصيله. وعلة تمتع الإدارة الضريبية بامتيازات ووسائل استثنائية هو سعي هذه الإدارة لتطبيق القانون الضريبي وفق ما هو مقرر في القانون وليس وفق ما يريده الممولين. وبسبب طبيعة هذه الامتيازات باعتبارها قيد على الممولين لأنها مثلا" تسمح لمأمور التقدير بالدخول إلى مكان عمل الممول والإطلاع على الدفاتر والسجلات الخاصة بعمله للوصول إلى حقيقة دخله، وهذه الامتيازات هي

التي تسمح أيضا" للإدارة الضريبية بالحجز على أموال الممول المنقولة وغير المنقولة وهي التي تجيز أيضا" للإدارة الضريبية منع الممول من السفر للمحافظة على حقوق الخزينة من الضياع. وبسبب ذلك يرفض الأفراد مثل هذه الوسائل والامتيازات ولا يرغبون في تطبيقها ويلجأون إلى القضاء لطعن في صحتها ومن هنا كان لا بد أن تحرص الإدارة الضريبية على استعمال هــذه الامتيازات وفق القانون دون تعسف أو إساءة في اســتعمالها. وكــذلك عاملــت التشــريعات الضريبية دين الضريبة معاملة خاصة ميزته عن غيره من الــديون، فمــثلا" لا يخضــع ديــن الضريبة لأحكام التقادم المنصوص عليها في القانون المدني وتملك الإدارة الضريبية حق التقدم والتتبع لتحصيل دينها قبل سائر الدائنين إذ لها حق الامتياز على أموال المدين، هــذه الطبيعــة الخاصة لدين الضريبة فرضتها ذاتية القانون الضريبي وحاجة الدولة لهذا الدين كونهــا تســعى لتحقيق أهداف عامة تختلف عن تلك التي يسعى إليها الأفراد. وفي حقيقة الأمــر فــان هــذه الطبيعة الخاصة لدين الضريبة هي في حقيقتها امتيازات للإدارة القائمة على تحصيل هذا الدين. من هنا جاءت الأهمية العلمية والعملية لهذا البحث، وتبرز الأهمية العلمية فــي معرفــة مــدى الضمانات التي يوفرها القانون للإدارة الضريبية في سعيها لتطبيق القانون الضــريبي وتبــرز الأهمية العملية في قدرة الإدارة الضريبية على تطبيق القانون الضريبي بشكل صحيح وبالتــالي المحافظة على حقوق الممولين وعدم إهدارها. وتلعب الضرائب في الوقت الحالي دورا"هامــا" للدول سواء من ناحية اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، إذ يعتبر فرض الضرائب في العصــر الحالي مظهرا" من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها ومواطنيها، كما أن ديــن الضــريبة هــو فريضة قانونية ويؤدى جبرا" فهو متعلق بسيادة الدولة وسلطانها.

كما تعتبر أموال الضرائب من أهم مصادر إيرادات الدولة في الوقت الحالي لأن لها صفة الدورية، وبالتالي فان أي إخلال بها يمكن أن يؤدي إلى الإخلال بالميزانية العامة وبالتالي على سير المرافق العامة والخدمات المقدمة للأفراد.

أما من الناحية الاجتماعية فتعتبر الضرائب أداة مهمة لتقليل الفوارق بين طبقات المجتمع وإعادة توزيع الدخول، وذلك عن طريق زيادة الضرائب على الأغنياء والأخذ بمبدأ التصــاعد الضريبي. أما من الناحية الاقتصادية فتعتبر الضرائب أداة مهمة في توجيه الاقتصــاد القــومي

وتشجيع الاستثمار عن طريق إعفاء البضائع المصدرة للخارج من الضرائب، كذلك وللمحافظة على الصناعات المحلية يتم فرض الضريبة على البضائع المستوردة من الخارج. لذلك أصبحت أداة مهمة لإدارة وتوجيه الاقتصاد وزيادة الإنتاج عن طريق إعفاء قطاعات معينة من الضريبة. و بالتالي أصبحت الضرائب في الوقت الحالي تلعب دورا سياسيا" واجتماعيا" وماليا واقتصاديا" هاما" وكما ذكرنا سابقا فهي من أهم مصادر إيرادات الدولة الحديثة. لذلك تذهب جميع القوانين الضريبية لإعطاء الإدارة الضريبية امتيازات تجعلها في موقف غير متكافئ مع الممولين وذلك بقصد تحديد دين الضريبة وضمان تحصيله في أسرع وقت ممكن. والشارع وهو يمنح الإدارة الضريبية مثل هذه الامتيازات فانه يلزم هذه الإدارة في نفس الوقت التقييد بالأحكام القانونية وعدم التعسف في استعمال هذه الامتيازات والوسائل الاستثنائية، ومن أجل ذلك يبين القانون الضريبي في نصوصه هذه الامتيازات والقيود الواردة على استعمالها وحق الإدارة الضريبية في اللجوء إليها، وكما يسعى الشارع الضريبي إلى إعطاء الإدارة الضريبية الامتيازات والوسائل التي تكفل لها التحقق من الواقعة المنشأة للدخل وضمان تحصيل الضريبة بأسرع وقت ممكن فانه في نفس الوقت يلزم هذه الإدارة بالمحافظة على حقوق الممولين وعدم إهدارها. وفي حقيقة الأمر فان منح الإدارة الضريبية امتيازات وضمانات فيه مساس بالممولين وحرياتهم مما يؤدي إلى نفور وتهرب من تطبيقها من فبل الممولين ولذلك يجب على الإدارة الضريبية أن تحرص على استخدام صلاحيتها وفق القانون دون تعسف في استعمال الحقوق الممنوحة لها، ولذلك يحرص الشارع الضريبي أيضا" على بيان هذه الامتيازات في نصوص واضحة وصريحة تكفل للإدارة الضريبية استعمالها.

يتألف هذا البحث من:

مقدمة، ثم لمحة تاريخية عن تطور مفهوم الضريبة وخصائصها ووظيفتها والقواعد الأساسية التي تحكمها مع بيان الجهة الإدارية المكلفة بتحصيل دين الضريبة ثم لمحة عن تطور النظام الضريبي في فلسطين. ثم جاء الفصل الأول في امتيازات الإدارة الضريبية في تحديدها لمقدار الضريبة، حيث عرض الباحث حق الإدارة في تعديل ورفض الإقرار الضريبي والقيام بالتقدير الجزافي، ثم تناول الباحث حق الإدارة الضريبية في الإطلاع ومخاطبة الجهات الرسمية

والخاصة وحقها في الدخول إلى أماكن العمل. وتناول الفصل الثاني امتيازات تحصيل دين الضريبة وحق الإدارة الضريبية في إجراء الحجز التحفظي والحجز التنفيذي والحجز في المنبع وإلزام الممولين بدفع مبلغ على حساب الضريبة وهو ما يسمى بنظام السلفيات، بعد ذلك جاء الفصل الثالث وتناول الباحث الامتيازات المقررة للإدارة الضريبية أمام القضاء من حيث إلزام الممول بالطعن الإداري ابتداءً مع بيان اختصاصات لجان الطعن وكيفية تشكيلها ومن ثم عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات الحقوقية إلا بمقدار اتفاقه مع الأصول الضريبية.

وفي الفصل الرابع تناول الباحث الطبيعة الخاصة لدين الضريبة واختلافه عن الديون الأخرى من حيث عدم جواز الحجز عليه وعدم جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون الأخرى بالإضافة إلى حق الإدارة الضريبية بالتقدم على باقي الدائنين لاستيفاء دين الضريبة. وأخيرا" وضع الباحث النتائج والتوصيات والتي هي خلاصة هذا البحث والتي نرجوا أن يتم الاستفادة منها.

2. المشكلة

لقد أعطى القانون الضريبي وكما ذكرنا سابقا " الإدارة الضريبية امتيازات وضمانات لربط الضريبة والتحقق من الواقعة المنشأة للدخل من جهة ولتحصيل الضريبة ورعاية مصالح الخزينة من جهة أخرى. وليس معنى ذلك أن القانون الضريبي يمنح الإدارة الضريبية سلطات واسعة ومطلقة تتحكم بها في الممولين، إذ أن خضوع الإدارة الضريبية_ والإدارة بشكل عام_ للقانون |أصبح مبدأً أساسياً من مبادئ القانون، إذ أن المقصود هو مجرد منح الإدارة الضريبية امتيازات خاصة بقصد تمكينها من القيام بوظائفها العامة والمتمثلة في تنفيذ القانون الضريبي والتي يتعطل القيام بها لو ساويناها في المعاملة مع الإفراد وجردناها من هذه الامتيازات. وإذا كانت الإدارة الضريبية وهي تسعى في سبيل تحقيق النفع العام والمحافظة على حقوق الخزينة إلى استعمال وسائل وامتيازات تجعلها في موقف غير متساوي مع المكلفين، فان ذلك لا يعني إطلاقا إهدار حقوق المكلفين أو الاعتداء عليها. لذلك هناك مصالح متعارضة: الإدارة الضريبية والوسائل والامتيازات التي اعترف لها القانون بها هذا من جهة، وحقوق الممولين ومصالحهم

والذي أوجب القانون حمايتها وعدم الاعتداء عليها من جهة أخرى.

3. منهجية البحث

حتى يتم الوصول إلى أهداف الدراسة سوف يلجأ الباحث إلى إتباع المنهج التحليلي الوصفي وذلك لبيان طبيعة امتيازات الإدارة الضريبية وحدود هذه الأمتيازات وأوضاعها وشروطها وضوابطها مع بيان موقف المشرع الفلسطيني، وكذلك لتحديد طبيعة دين الضريبة والمعاملة الخاصة التي عاملها المشرع سوف يلجأ الباحث أيضاً إلى إتباع المنهج التحليلي الوصفي وسوف يعتمد الباحث على ما يلي:

- القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.
- المراجع العلمية المتعلقة بالموضوع
- قرارات المحاكم ذات العلاقة.

4. نطاق البحث

يقوم هذا البحث على دراسة امتيازات الإدارة الضريبية بشكل عام مع توضيح موقف المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني سواء أثناء تحديد دين الضريبة والتحقق من الواقعة المنشأة للدخل أو أثناء تحصيل هذا الدين، بالإضافة إلى دراسة الطبيعة الخاصة لدين الضريبة وكيفية نظرة المشرع الفلسطيني لهذا الدين. فهذا البحث يتناول امتيازات الإدارة الضريبية بشكل عام مع بيان موقف المشرع الفلسطيني.

5. أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من زاوية مساس الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية بحقوق المكلفين وحرياتهم من جهة وبالذمة المالية والسمعة المهنية من جهة أخرى، لذلك يحاول هذا البحث بيان الضوابط والشروط التي يجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بها أثناء قيامها باستعمال الامتيازات المقررة لها. إذ تعتبر هذه الامتيازات في الحقيقة قيود على حقوق الأفراد

وحرياتهم، إذ تستطيع الإدارة الضريبية أن تفرض وتحدد مقدار دين الضريبة وفق المعلومات المتوفرة لمأمور التقدير مع إهمال ما يقدمه الممول من إقرار عن دخله في حالات معينة، كما وتملك الإدارة الضريبية بواسطة موظفيها الدخول إلى مكان عمل الممول وأن تطلع على كل ما تراه مفيداً في معرفة حقيقة دخل الممول، وتذهب بعض التشريعات إلى إعطاء الإدارة الضريبية حق ضبط السجلات والدفاتر التجارية، كما ويجوز للإدارة الضريبية أن تحجز على أموال الممول المنقولة وغير المنقولة وأن توقع الحجز التحفظي على هذه الأموال لغايات ضمان تحصيل دين الضريبة في أسرع وقت ممكن، وهي في سبيل ذلك يمكن أيضاً أن تمنع الممول من السفر رعاية لمصالح الخزينة.

جميع هذه الامتيازات وأخرى غيرها يمكن للإدارة الضريبية أن تلجأ إليها، ومن هنا جاءت أهمية هذا البحث في تحديده لطبيعة هذه الامتيازات وبيان حدودها ومدى حق الإدارة الضريبية في اللجوء إليها، حيث يمكن لهذا البحث أن يعين الممولين في فهم ما لهم وما عليهم، وأن يساعد الإدارة الضريبية في معرفة حقوقها وواجباتها وذلك حتى يتم المحافظة على حقوق الممولين التي كفلها القانون من جهة وحتى لا تكون تصرفاتها قابلة للبطلان من قبل القضاء من جهة أخرى. كذلك تبرز أهمية هذا البحث في عدم وجود دراسات سابقة كافية حول هذا الموضوع بالرغم من أهميته الكبيرة، حيث تناولت جميع الدراسات السابقة دراسة النظم الضريبية بشكل عام أو دراسة أنواع معينة من الضرائب. لذالك فان لهذه الدراسة أهمية كبيرة في تقديم العون للمشرع الفلسطيني عند مناقشته لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني خاصة ونحن في ظل بناء الدولة الفلسطينية المستقلة.

6. أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى توضيح ما يلي:

- التعرف على الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية سواء أثناء تحديد دين الضريبة أو أثناء تحصيل هذا الدين مع بيان طبيعة هذه الامتيازات وشروطها وأوضاعها.

- التعرف على امتيازات الإدارة الضريبية الممنوحة لها في مواجهة الممولين أمام القضاء.

- التعرف على الطبيعة الخاصة لدين الضريبة واختلافه عن غيره من الديون الأخرى.

- التعرف على الضوابط التي تحول دون تعسف الإدارة في استعمال امتيازاتها في مواجهة الممولين مع ضمان عدم تهرب الممولين من أداء حقوق الخزينة العامة.

- التعرف على موقف المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والوقوف على ايجابيات هذا المشروع وبيان السلبيات وكيفية تلافيها عن طريق تقديم التوصيات والمقترحات اللازمة لذلك وهذا كله في نطاق الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية.

امتيازات الإدارة الضريبية

دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي في فلسطين

خطة البحث

المقدمة

التمهيد

- تعريف الضريبة وخصائصها.
- تطور مفهوم الضريبة ووظيفتها.
- أهمية الضرائب للدولة.
- الإدارة الضريبية.
- مراحل تطور النظام الضريبي الفلسطيني.

الفصل الأول: امتيازات تحديد دين الضريبة.

المبحث الأول: الإقرار الضريبي.

1- إلزام الممول بتقديم الإقرار الضريبي ومرافقاته.

2- حق الإدارة الضريبية بتعديل ورفض الإقرار الضريبي.

3- رفض المعاملات الوهمية.

المبحث الثاني: حق الإطلاع ومخاطبة الغير.

1- حق الدخول إلى أماكن العمل.

2- حق الإطلاع على الأوراق والدفاتر والسجلات.

3- قرار ربط الضريبة كاشف لدين الضريبة وليس منشئ له

المبحث الثاني: امتياز دين الضريبة

1- عدم جواز إجراء المقاصة

2- عدم الخضوع لأحكام التقادم

3- حق التقدم والتتبع

المبحث الثالث: موقف المشرع الفلسطيني

الخاتمة

الفصل التمهيدي

تقسيم

من المعلوم أن الضريبة لم تكن واحدة على مر العصور، ولقد ارتـبط تطـور مفهـوم الضريبة بالظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية السائدة في كل عصر. لذلك في دراسـتنا لامتيازات الإدارة الضريبية كان لابد من إلقاء نظرة على تعريف الضريبة على الدخل وبيـان خصائصها مع توضيح التطور الذي حصل على مفهوم الضريبة ووظائفها، كما يقتضي الأمـر بيان أهمية ضريبة الدخل للدولة من النواحي الاجتماعية والاقتصادية والمالية. ونظراً لأهميـة دور الإدارة الضريبية وموظفيها في التطبيق السليم للقانون والوصول إلى نظام ضريبي متكامل كان لابد من التعرف على هيكلية الإدارة الضريبية ووظيفتها و اختصاصاتها. وكذلك وبما أننـا سوف نعالج امتيازات الإدارة الضريبية في فلسطين، فان الأمر يستدعي التعرف على مراحـل تطور النظام الضريبي في فلسطين. لذلك سوف نتناول الفصل التمهيدي بالموضوعات التاليـة تباعاً:

- تعريف الضريبة وخصائصها
- تطور مفهوم الضريبة ووظيفتها
- أهمية الضرائب للدولة
- الإدارة الضريبية
- مراحل تطور النظام الضريبي الفلسطيني

أ. تعريف الضريبة وخصائصها

ارتبط مفهوم الضريبة بالتطور الذي حصل للمجتمعات البشرية على مر العصور وبنظرة هذه المجتمعات لمفهوم الدولة، حيث تطورت أغراض الضريبة ومفهومها بتطور مفهوم الدولة، وأصبحت الضريبة بالتالي انعكاساً للأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية السـائدة فـي

المجتمع.[1]

عرف الفقيه الفرنسي (جيز) الضريبة بأنها (استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفــراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة).[2]

كذلك يمكن تعريف الضريبة بأنها (فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحــدى هيئاتها بشكل نهائي مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة ودون الحصول على منفعة أو مقابل). ويمكن استخلاص مجموعة من الخصائص تمتاز بها الضريبة ومن هذه الخصائص ما يلي:

1. الضريبة تفرض وتدفع جبراً

يتم فرض الضريبة وتحصيلها من الممولين جبراً دون ترك ذلك لحريتهم أو حتى لحرية الإدارة الضريبية، إذ أن فرض الضريبة وتحصيلها يحدده القانون وقرار ربط الضريبة ليس إلا كاشف لدين الضريبة وليس منشئ له. ويترتب على اعتبار أن دين الضريبة يؤدى جبراً إلزام الممول بدفع مقدار الضريبة المفروضة عليه وفي حال امتناعه يجوز للإدارة الضريبية أن تلجأ إلى وسائل التنفيذ الجبري لتحصيل دين الضريبة وإيقاع العقوبات التي نص عليها القانون على الممول الممتنع عن دفعها.

2. الضريبة تدفع نقداً.

فالأصل أن يتم دفع الضريبة نقداً لاتفاق ذلك مع القانون الذي يحدد مطرحهــا ونســبتها وكيفية تحصيلها، إلا أنه يمكن في حالات معينة تحصيل الضريبة من الممولين بصورة عينيــة كما هو الحال في حالات الحرب أو الكوارث، حيث تفضل الدولة تحصيل الضــريبة بصــورة عينية شريطة أن يتم ذلك وفق القانون.[3]

---

(1) المحجوب رفعت: **المالية العامة**، مطبعة جامعة القاهرة ،1983 ص 188

(2) COURS DE SICENCE DES FINANCES ET DE LEGISTATION FINANCIERE) GEZE GASTEN-PARIS 1931-P17

(3) شاميه، زهير أحمد: **المالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997 ص139

3. اقتطاع الضريبة لمصلحة الدولة

يتم اقتطاع دين الضريبة لمصلحة الدولة حيث تقوم الدولة بوضع النصوص القانونية التي تكفل فرض الضريبة وتحصيلها ولا يجوز المساس بهذه النصوص أو تعديلها سواء من قبل الممولين أو من قبل الإدارة الضريبية.

4. الضريبة تدفع بشكل نهائي

يتم دفع الضريبة بشكل نهائي دون أن يكون هناك حق لدافعها باستردادها أو المطالبة بها بعد ذلك، وهنا يجب التمييز بين دفع الضريبة وعدم جواز استردادها، وبين قيام الممول بدفع أكثر مما هو مستحق عليه، عند ذلك يجب إرجاع الزيادة له وهو ما يسمى بالرديات.[(1)]

وبما أن دين الضريبة يدفع بصورة نهائية فانه يختلف عن القروض العامة حيث تكون الدولة ملزمة برد ما اقترضته من المقرضين.

5. تفرض الضريبة دون مقابل

يتم دفع الضريبة دون انتظار الحصول على منافع أو خدمات تقدمها الدولة لدافع الضريبة، ذلك أن الضريبة مستحقة للدولة باعتبار دافعها عضو في الجماعة السياسية التي تتشكل منها الدولة. وليس المقصود هو عدم الحصول على منفعة من قيام الممول بدفع دين الضريبة، ذلك أن دافع الضريبة وباعتباره عضو في الجماعة السياسية فانه يستفيد من إنفاق حصيلة الضرائب على المرافق العامة والمؤسسات العامة التي تقدم خدماتها لجميع المواطنين دون استثناء، وكذلك من إنشاء البنية التحتية وغيرها مما تقدمه الدولة وتكون ملزمة بتقديمه للمواطنين. وإنما المقصود بعدم الحصول على المنفعة هو عدم حصول الممول على منفعة خاصة مباشرة آنية مقابل ما يدفعه من ضريبة. و بما أن الضريبة تدفع دون الحصول على منفعة خاصة فإنها تختلف عن الرسم والذي هو مبلغ مالي تقتضيه الدولة جبراً من بعض الأشخاص مقابل منفعة خاصة تقدم لهم كالرسوم القضائية ورسوم التعليم.

---

(1) معظم التشريعات الضريبية أخذت بنظام الرديات

6. الغرض من الضريبة تحقيق منفعة عامة

تدخل أموال الضرائب إلى الخزانة العامة للدولة وبالتالي يتم استخدامها لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية تسعى لتحقيقها الدولة، فلم يعد الهدف المالي هو الهدف الوحيد لفرض الضرائب، بل أصبحت الضرائب أداة تسعى الدولة من خلال فرضها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية. فلم يعد الهدف من فرض الضرائب هو سد حاجات الطبقة الحاكمة.

وقد سعى فقهاء المالية العامة إلى إبراز هذه الخصيصة لأسباب تاريخية مرتبطة بتطور

أغراض الضريبة [1] حتى أن الدساتير والقوانين في القرنين الثامن والتاسع عشر قد أكدت على ذلك بنصوص واضحة وصريحة.[2]

ولعل هذه الخصيصة هي من أبرز علامات التطور الذي مرت به الضريبة كما سوف نرى لاحقاً.

ب. تطور مفهوم الضريبة ووظيفتها

كما ذكرنا سابقاً فقد تطور مفهوم الضريبة مع تطور المجتمعات البشرية على مر العصور. وقد ارتبط هذا التطور أيضا بالمراحل التي مرت بها حياة المجتمعات والظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي عاشتها هذه المجتمعات. فقد كان للظروف السياسية ومراحل تطور مفهوم الدولة الأثر البالغ في تطور مفهوم الضريبة ووظيفتها وحتى الأساس القانوني الذي تستند إليه.

ففي العصور القديمة لم يكن هناك مرافق عامة وكانت النفقات العامة محدودة، وبالتالي لم يكن هناك أعباء مالية على الأفراد باستثناء قيام القبيلة المنتصرة بفرض جزيتها على القبيلة

---

(1) لقد كانت الضريبة في الماضي تفرض لإشباع الحاجات الخاصة للملوك والأمراء

(2) نص دستور 1793 في فرنسا على ما يلي: (لا يمكن فرض أي ضريبة إلا في سبيل المصلحة العامة، ولجميع المواطنين الحق في أن يسهموا بفرض الضرائب ويراقبوا استعمالها ويطلبوا بيانات عنها)

المنهزمة.

وفي القرن السادس عشر نشأت الدولة وتطور مفهومها تطورا سريعا وانعكس ذلك على كافة مناحي الحياة بما فيها الضرائب، ومرت الدولة في أربعة مراحل هي الدولة الحارسة والراعية والتاجرة والمتضامنة. (1)

ففي ظل الدولة الحارسة كان دور الدولة يقتصر على حماية وحراسة الملوك والأمراء ورجال السلطة الحاكمة وبالتالي لم يكن هناك نفقات كبيرة، وكان الهدف من فرض الضرائب هو سد احتياجات الدولة الأمنية دون غيرها.

وفي القرنين الثامن عشر والتاسع عشر تحولت الدولة من دولة حارسة إلى دولة راعية للمرافق العامة التي يعجز الأفراد عن رعايتها وتهدف إلى تحقيق خدمات عامة، هذا التوسع في مفهوم ووظيفة الدولة أدى إلى ازدياد حاجة الدولة إلى الأموال وبالتالي البحث عن مصادر إيراد جديدة، مما أدى إلى ازدياد مقدار الضرائب المفروضة وذلك لسد الزيادة في النفقات، وبقي الهدف المالي وهو تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيراد هو البارز دون أن يكون للضريبة أي أثر اقتصادي أو اجتماعي.

وما بين الحرب العالمية الأولى والثانية تطور مفهوم الدولة وانتقلت الدولة من دولة راعية إلى دولة تاجرة أو متدخلة تعمل على إقامة المشاريع لتحقيق الأرباح أو لتحقيق نوع من التوازن الاقتصادي، وشمل نشاط الدولة النواحي الاجتماعية والاقتصادية وأدى هذا إلى زيادة النفقات والأعباء الملقاة على عاتق الدولة مما أدى إلى ازدياد فرض الضرائب والتوسع في نطاق فرضها، وفي هذه المرحلة بدأ يبرز الهدف التدخلي للضريبة إلى جانب الهدف المالي حيث أصبحت الضريبة وسيلة يمكن للدولة أن تستخدمها للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ولتوجيه النشاط الاقتصادي. وبعد الحرب العالمية الثانية تطور مفهوم الدولة وأصبحت الدولة ضامنة تتضمن الحياة الكريمة لمواطنيها وتكفل لهم العيش الكريم، أدى هذا إلى زيادة النفقات

---

(1) فلاح حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إداريا وقضائياً (دراسة مقارنه)**، رسالة ماجستير غير منشوره، ص2، 1998.

مما أدى إلى زيادة في فرض الضرائب والتوسع في نطاق تطبيقها. لـذا فـان تطـور مفهـوم الضريبة ووظيفتها واكب التطور الذي حصل على مفهوم الدولـة ووظيفتهـا، حيـث كانـت الضرائب المصدر المفضل لسد الزيادة في نفقات الدولة. ولم يعد الهدف من فرض الضـريبة هو سد الزيادة في النفقات فقط وهو ما يعرف بالهدف المالي، بل أصبحت الضريبة أداة مهمـة في يد الدولة تستخدمها في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ت. أهمية الضرائب

كان الهدف الأساسي من فرض الضريبة هو تغذية الخزانة العامة بالأموال اللازمة لسـد نفقاتها العامة وهو ما يسمى بالهدف المالي. وقد كان هذا هو الهدف الوحيد من فرض الضريبة حيث كانت النفقات العامة محدودة ولم يكن هناك مشاكل أو أزمات اقتصادية تسـتدعي تـدخل الدولة لحلها، وكانت الضريبة في ذلك الوقت تسمى بالضريبة الحيادية، حيث يجب أن يتوافر في الضريبة صفتين أساسيتين هما الوفرة والحياد. فوفرة الحصيلة تعني أن تكون حصيلة الضريبة غزيرة ووفيرة بحيث تفي باحتياجات الإنفاق العام. أما حياد الضريبة فقد قصد بـه ألا يكـون لفرض الضريبة أي أثر على النشاط الاقتصادي. وفي الوقت الحالي تلعب الضرائب دوراً هاماً للدول سواء من ناحية اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية، حيث أصبحت الضرائب فـي الوقـت الحالي أداة مهمة وفعالة لتحقيق تدخل الدولة في جميع مناحي الحياة، وهذا كما ذكرنا سابقاً هو نتاج التطور الذي حصل على مفهوم الدولة وما واكبه من تطور على وظيفة هـذه الدولـة. إذ يعتبر فرض الضرائب في العصر الحالي مظهراً من مظـاهر سـيادة الدولـة علـى إقليمهـا ومواطنيها، كما أن دين الضريبة يعتبر فريضة قانونية ويؤدى جبراً فهو متعلق بسيادة الدولـة وسلطانها. أما من الناحية الاجتماعية فتعتبر الضرائب أداة مهمة لتقليل الفوارق بـين الطبقـات ومنع تكتل الثروات في أيدي فئة قليلة من أفراد المجتمع، وذلك عن طريق الأخذ بمبدأ التصاعد الضريبي وزيادة مقدار الضرائب على أصحاب الدخول المرتفعة وفرض ضريبة مرتفعة علـى الشركات والمصانع. كذلك تستخدم الضريبة كأداة مهمة في توجيه سياسة النسل في الدولة وذلك بزيادة الإعفاءات الضريبية الممنوحة للأولاد لتشجيع النسل في الدول التي تعاني من قلة في عدد السكان. وتستخدم الضريبة في معالجة أزمة السكن وما يترتب عليها من مشـاكل اجتماعيـة

كإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع وإعفاء الشراء وبيع وتأجير البيوت المعدة للسكن.[1]
أما من الناحية الاقتصادية فتبرز أهمية الضرائب في توجيه وتنمية النشاط الاقتصادي، وكـذلك في استخدام الضريبة كأداة في معالجة بعض المشاكل الاقتصادية، حيث تستخدم الضرائب فـي تشجيع المنتوجات المحلية وإعفاءها من الضريبة وفرض ضريبة على السـلع المنافسـة لهـا المستوردة من الخارج، ولتشجيع التصدير يتم إعفاء البضائع المصدرة إلى الخارج من الضريبة بشكل كلي أو جزئي، كذلك تستخدم الضريبة كأداة مهمة في توجيه الاستثمار نحـو قطاعـات معينة ترغب الدولة في تنميتها باعفاءها كليا من الضريبة أو منحها إعفاءات طويلة الأجل ومن ذلك جذب رأس المال الأجنبي للاستثمار في الدولة.[2]

وعن طريق أموال الضرائب تستطيع الدولة إنشاء المرافق العامة وإيجاد بنية تحتية جيده وإقامة الجسور وتوفير مناخ جيد للاستثمار وتشجيع أصحاب رأس المال على الاستثمار داخـل الدولة. وتبرز أهمية الضرائب أيضا في أنها وسيلة يمكن للدولة أن تستخدمها في حل ومعالجة المشاكل الاقتصادية. فيمكن الحد من الركود الاقتصادي وتشجيع الاستثمار عن طريق تخفيض معدل الضريبة لإنعاش الحركة الاقتصادية وجذب المستثمرين، وللحد من ظـاهرة الانكمـاش الاقتصادي تقوم الدولة بتخفيض الضرائب لزيادة إنفاق الأفراد.

أما من الناحية المالية فتعتبر الضرائب من أهم مصادر إيرادات الدولة في الوقت الحـالي وذلك لتمتعها بصفة الدورية، وبالتالي فان أي إخلال بفرض الضرائب أو تحصـيلها يمكـن أن يؤدي إلى الإخلال بالميزانية العامة وبالتالي التأثير على سير المرافق العامة والخـدمات التـي تقدمها الدولة لمواطنيها، لذلك أصبحت الضريبة في الوقت الحالي وعلى غـرار جميـع أدوات السياسة المالية، وسيلة يمكن للدولة أن تستخدمها للتدخل في الحياة الاقتصـادية والاجتماعيـة ولتوجيه النشاط القومي في هذا الاتجاه أو في غيره.

(1) شاميه أحمد زهير و د. الخطيب خالد: **المالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997 ص139.
(2) يبرز هنا دور قانون تشجيع الاستثمار وقانون المدن والمناطق الصناعية الحرة والذي يمـنح الإعفـاءات الضـريبية ويعامل هذه الاستثمارات معاملة ضريبية خاصة.

إذاً فالضريبة تحقق كثيرا من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المالية، وتتعدد هذه الأهداف بتعدد مجالات نشاط الدولة، ولم تعد تقتصر على الهدف المالي.

ونظرا لحدوث تعارض في هذه الأهداف فيجب أن يكون هناك تحديد للأولويات وتنسيق تقوم به الدولة للوصول إلى مبتغاها.

ث. الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية جزءا من الإدارة المالية والتي هي بدورها جزءا من الإدارة العامة، والإدارة العامة هي (كل جهد أو نشاط جماعي داخل المنظمات العامة يتصل بإتمام أو تنفيذ الأعمال بواسطة الموظفين عن طريق تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة مجهوداتهم وتصرفاتهم من جانب، واستخدام الإمكانات المادية على الوجه الأمثل من جانب آخر قاصدة بذلك إشباع الحاجات العامة على مقتضى أحكام الدستور والقوانين).

أما الإدارة الضريبية فهي جزءا من السلطة التنفيذية في الدولة، تتولى تنفيذ وتطبيق القانون الضريبي وهي جهة إدارية تابعة لوزارة المالية، وتختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون الضريبي والتحقق من سلامة تطبيقه وذلك حماية لمصالح الخزينة من جهة، وحقوق الممولين من جهة أخرى، ويحدد القانون الضريبي علاقة الإدارة الضريبية بالممولين، من حيث بيان حقوق وواجبات كل طرف، فالقانون الضريبي يفرض على الممول تقديم إقرار ضريبي عن دخله خلال الفترة المحددة لذلك في القانون، ويتحمل الممول مسؤولية ما جاء في هذا الإقرار من معلومات. كما يجب على الممول أن يدفع الضريبة في المواعيد المحددة لذلك في القانون، وعلى الممول أن يسمح للإدارة الضريبية بالإطلاع على ما تريد من دفاتر ومستندات لغايات تحديد دين الضريبة تحديدا دقيقا، وغيرها من الالتزامات الأخرى التي يفرضها القانون الضريبي على الممولين، وبالمقابل فان هناك التزامات على الإدارة الضريبية أهمها عدم التعسف في استعمال السلطات والصلاحيات المقررة لها، وإعطاء الممول الحق في معرفة كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها، كما يجب إعطاء الممول الحق في الدفاع عن نفسه وإثارة ما يشاء من

الدفوع سواء أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام القضاء الضريبي.[1]

وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في مجالين أساسيين هما:

أولا: تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يضمن حماية حقوق الخزانة من جهة وحماية حقوق الممولين من جهة أخرى.

ثانيا: اقتراح التعديلات اللازمة على القوانين الضريبية لإيجاد قانون ضريبي عصري يلاءم احتياجات المجتمع. وعليه فانه يقع على عاتق الإدارة الضريبية مهام كبيرة أهمها التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. ففي مجال التخطيط تعمل الإدارة الضريبية على تحليل الأهداف الواجب تحقيقها. ورسم السياسات الضريبية وتنسيق الأنشطة، لتحديد حصيلة الإيرادات السنوية من ضريبة الدخل حيث يساعد ذلك على وضع الخطط والبرامج دون إرهاق للميزانية.

أما في مجال التنظيم فيقع على عاتق الإدارة الضريبية تشكيل الهيكل التنظيمي للدائرة وتحديد الوظائف والصلاحيات بموجب القوانين والأنظمة. وفي مجال التوجيه تقوم الإدارة الضريبية بإصدار الأنظمة والتعليمات التي تساعد الموظفين في عملهم كإصدار الكشوفات الخاصة بالتقدير والربط والتحصيل. وفي مجال الرقابة تقوم الإدارة الضريبية بعمل رقابة دورية على الموظفين على كيفية إنجازهم لعملهم، بالإضافة لتقييم العمل وتحديد العقبات التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المرجوة.[2]

لقد حدد قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 والساري المفعول في الضفة الغربية حتى الآن، الجهة الإدارية المكلفة بتطبيق هذا القانون ونص في المادة الثالثة منه على ما يلي:

المادة 3- 1- تؤسس دائرة يطلق عليها اسم(دائرة ضريبة الدخل) ترتبط بوزير المالية ويعين لها مدير ومساعدو مدير ومأمورو تقدير ومن تدعوا إليهم الحاجة من الموظفين والأشخاص من

---

(1) تتجه معظم التشريعات الضريبية على وجوب تقديم طعن في قرار التقدير لدى الشخص أو الجهة الذي صدر عنها القرار المطعون فيه قبل اللجوء إلى القضاء وذلك لتقديم اعتراض أو تظلم خلال المدة المنصوص عليها قانوناً

(2) د. دراز، حامد عبد المجيد : **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، ص 151- 220، 1999 .

أجل تطبيق هذا القانون

3-2- يجوز للمدير أن يمارس جميع الصلاحيات المخولة لمأمور التقدير بمقتضى هذا القانون

3-2 يجوز للمدير أن يفوض أي موظف من موظفي ضريبة الدخل – الصنف الأول – خطياً بممارسة صلاحياته المنصوص عنها في هذا القانون.

وقد خول القانون في المادة (74) منه مجلس الوزراء صلاحية إصدار الأنظمة والتعليمات من أجل تطبيق هذا القانون. فالإدارة الضريبية في الضفة الغربية هي جزء من السلطة التنفيذية يتولى أمورها مدير عام ويساعده عدد كاف من الموظفين، وتنتشر دوائر ضريبة الدخل في كافة المحافظات وتتبع الإدارة العامة في عملها. مهمة الإدارة الضريبية تنفيذ القانون الضريبي والعمل على تطبيق أحكامه.

ج. مراحل تطور النظام الضريبي في فلسطين

عاشت فلسطين تحت الاحتلال فترة زمنية طويلة، ففي عام 1948 حصل ما يعرف بالنكبة وعلى أثرها قامت دولة إسرائيل، ونتج عن ذلك توحيد الضفتين الشرقية والغربية، وترتب على ذلك توحيد التشريعات ومنها التشريعات الضريبية. و صدر في عام 1951 القانون المؤقت رقم (50) لسنة 1951 وبقي هذا القانون حتى صدر القانون رقم (12) لسنة 1954 والذي سمي بقانون ضريبة الدخل. وبقي هذا القانون ساري المفعول حتى صدر أول قانون منظم وحديث لضريبة الدخل وذلك في عام 1964 وهو القانون رقم (25) لسنة 1964 وهو ساري المفعول حتى يومنا هذا في محافظات الضفة الغربية.

وأهم ما جاء في هذا القانون هو أخذه لمبدأ الاستحقاق وليس القبض كأساس لفرض الضريبة، وأنشأ ما يسمى بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ومهمتها الفصل في المنازعات الضريبية التي ترفع إليها من قبل الممولين، وكذلك توسع هذا القانون في فرض الضرائب وزاد في نسبة التصاعد الضريبي وأخضع بعض الأرباح الرأسمالية للضريبة، وأعفى من الضريبة الدخل المتحقق من الزراعة وأضاف دخل الزوجة إلى دخل الزوج. وفرض ضريبة مقطوعة

على الشركات المساهمة بنسبة 38.5 %. أما محافظات قطاع غزه وعلى أثر النكبة قد أصبحت تحت حكم الإدارة المصرية، وبقيت قوانين الانتداب البريطاني سارية المفعول، ومنها القانون رقم (13) لسنة 1947 والمتعلق بضريبة الدخل. وأهم ما جاء في هذا القانون إخضاعه الدخل المتحقق من الزراعة للضريبة واعتبار دخل الزوجة مستقلا عن دخل الزوج، وفرض ضريبة مقطوعة على الشركات المساهمة بنسبة 37.5 %.

وعلى أثر حرب 1967 سقطت الضفة الغربية وقطاع غزه في يد الاحتلال الإسرائيلي، ونتج عن ذلك إخضاعهما لإدارة الحكم العسكري. وبقي قانون ضريبة الدخل الأردني (25) لسنة 1964 ساري المفعول في الضفة الغربية وقانون الانتداب رقم (13) سنة 1947 ساري المفعول في قطاع غزه. وبدأ الحاكم العسكري بتعديل القوانين والأنظمة السارية بموجب أوامر عسكرية كان الهدف منها لخدمة الاحتلال وأغراضه. ومن بين القوانين التي اعتراها التعديل قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 حيث صدر حوالي (45) أمر عسكري تعدل من هذا القانون، وكان الهدف منها الرغبة في زيادة الدخل المتحقق من ضريبة الدخل وذلك عن طريق استحداث ضرائب جديدة أو عن طريق جعل إجراءات الجباية أكثر فاعلية.(1)

كما تم إلغاء الاختصاص القضائي لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وأصبحت القرارات الصادرة عن مأمور تقدير ضريبة الدخل تخضع للطعن أمام لجنة اعتراضات تشكل لهذه الغاية. وتم إلغاء نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل.(2)

وبعد دخول السلطة الوطنية الفلسطينية أرض الوطن في عام 1994، بقي قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 ساري المفعول في الضفة الغربية وقانون الانتداب البريطاني رقم (13) لسنة 1947 ساري المفعول في قطاع غزه. وفي عام 1995 أقر مجلس الوزراء في السلطة الوطنية الفلسطينية مجموعة من التسهيلات أهمها ما يلي:(3)

---

(1) ستفنز مارك: **الضرائب في الضفة الغربية المحتلة- 1967- 1989**، إصدار مؤسسة الحق- رام الله – 1991، ص47.

(2) يراجع الأوامر العسكرية(109) و(172) والمتعلقة بإلغاء اختصاص محكمة استئناف ضريبة الدخل. ولمعرفة الأوامر العسكرية المتعلقة بضريبة الدخل يراجع مؤلف (الأوامر العسكرية الإسرائيلية) تأليف عبد الجواد صالح، ج 2، ط1 1986، ص755 و799.

(3) من الجدير ذكره أن هذه التعديلات طبقت بشكل موحد في محافظات الضفة الغربية ومحافظات قطاع غزة

1- إلغاء ديون ضريبة الدخل عن السنوات قبل عام 1989.

2- إلغاء فروق العملة وغرامات التأخير عن ديون السنوات من 1998- 1994.

من الجدير ذكره أن هذه التعديلات طبقت بشكل موحد في محافظات الضفة الغربية ومحافظات قطاع غزة. وتم تعديل الشرائح الضريبية للأشخاص الطبيعيين حيث صدر بذلك مرسوم رئاسي بدأ العمل به في 1999/1/1 وكان الهدف منه التسهيل على المواطنين، وصدر مرسوم رئاسي أيضا بتاريخ 1997/3/1، تم بموجبه إعادة تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل استناداً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964، ويشمل اختصاص هذه المحكمة محافظات الضفة الغربية.

وأخيراً تم إعداد مشروع قانون يسمى بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتم عرضه على المجلس التشريعي حيث تم إقراره بالقراءة الثانية، ومن بين الأهداف الأساسية لهذا القانون هو توحيد القوانين الضريبية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية.

بقي أن نشير إلى أنه وفي 2004/11/24 أقر المجلس التشريعي قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 في جلسته المنعقدة في هذا التاريخ، وأصدر رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية هذا القانون في 28/ ديسمبر/2004 ومن أهم ميزات هذا القانون أنه مطبق في جميع مناطق الضفة الغربية وقطاع غزة ووحد التشريعات الضريبية في شقي الوطن. وقد حددت المادة (1/50) من هذا القانون بدء سريان العمل به حيث جاء بها (المادة50).

1- يسري هذا القانون اعتبارا من تاريخ 2005/1/1.

2- تفرض ضريبة الدخل وتحصل عن كل سنة ضريبية من سنة 2004 وما قبلها في محافظات الضفة بموجب القانون رقم (25) لسنة 64 وفي محافظات غزة وفقا للقانون رقم (13) لسنة 1947 وما طرأ عليها من تعديلات.

3- مع عدم الإخلال بما جاء في الفقرة الثانية من هذه المادة، يلغي قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة1964 وتعديلاته المعمول به في محافظات الضفة، وقانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 وتعديلاته المعمول به في محافظات غزة.

الفصل الأول

امتياز الإدارة في تحديد دين الضريبة

تقسيم

تتجه التشريعات الضريبية في الوقت الحالي إلى أعطاء الإدارة الضريبية سلطات ووسائل تمكنها من تحديد دين الضريبة بشكل أكثر فعالية حماية لحقوق الدولة المالية حتى تستطيع أن تنهض بالتزاماتها في إدارة مرافق الدولة وتقدم الخدمات التي يقرها القانون، ويعتبر الإقرار الضريبي من أهم المصادر التي تلجأ إليه الإدارة الضريبية كأساس في تحديدها لدين الضريبة.

وعلى الرغم من اتجاه التشريعات الضريبية إلى إعطاء الممول فرصة الإفصاح عن دخله بإرادته وفقا ما يتطلبه القانون بموجب إقرار يقدمه إلى الإدارة الضريبية، إلا أنه يبقى لهذه الإدارة حق فحص هذا الإقرار والتأكد من صدق المعلومات الواردة فيه والتأكد من مدى مطابقتها للحقيقة والواقع. فإذا تبين عدم دقة المعلومات الواردة فيه وجب على مأمور التقدير في هذه الحالة تعديل الإقرار في الجزء المشكوك في صحته، أما إذا كان الإقرار غير صحيح كلياَ فيجب في هذه الحالة رفضه وعدم الأخذ به ويتم التقدير وفق المعلومات المتوفرة لدى مأمور التقدير. وللتأكد من صدق المعلومات والوقائع المشار إليها في الإقرار الضريبي تذهب التشريعات الضريبية إلى إعطاء الإدارة الضريبية حق سلطة ومخاطبة الجهات الرسمية والخاصة للتأكد مما ورد في الإقرار المقدم من الممول سواء كان لهم تعامل مباشر مع الممول أو تعامل غير مباشر، بالإضافة إلى حق دخول موظفي الضريبة إلى أماكن عمل الممول وإطلاعهم على السجلات والدفاتر الخاصة بعمله للتأكد من صدق المعلومات الواردة في الإقرار ومدى مطابقتها لحقيقة دخل الممول.

لذلك سوف نتناول هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الإقرار الضريبي وسلطة الإدارة التقديرية.

1- إلزام الممول بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته (المادة 35)

2- حق الإدارة الضريبية بتعديل أو رفض الإقرار (المادة 53)

3- رفض المعاملات الوهمية (المادة 21)

المبحث الثاني: حق الإطلاع ومخاطبة الغير

1- حق الدخول إلى أماكن العمل (المادة 37)

2- حق الإطلاع على الأوراق والدفاتر والسجلات (المادة 37)

3- حق مخاطبة الجهات الرسمية والخاصة (المادة 44)

المبحث الأول: الإقرار الضريبي وسلطة الإدارة التقديرية

ألزمت التشريعات الضريبية الممولين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنـويين بتقـديم إقرار ضريبي عن دخلهم وأرباحهم خلال السنة وخلال مواعيد محددة، ومن الشواهد على ذلك أنه جاء في المادة (35 /1) من القانون رقم (25) لسنة 64 والساري المفعول لـدينا مـا يلـي (يجوز لمأمور التقدير أن يكلف أي شخص بإشعار خطي يرسله إليه أن يـزوده بكشـف وفقـا للنموذج المقرر عن دخله والتفاصيل الأخرى التي يتطلبها لغايات هذا القانون فيما يتعلق بدخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه خلال مدة معقولة لا تزيد على ثلاثين يومـا مـن تاريخ تبليغه ذلك الإشعار). وسوف نبحث في هذا الإقرار ومحتوياتـه والمرفقـات الواجـب إرفاقها مع بيان حق الإدارة الضريبية بتعديل ورفض الإقرار.

1- إلزام الممول بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته

يعتبر الإقرار الضريبي مصدراً مهماً من مصادر المعلومات المتنوعة التي يعتمد عليهـا مأمور التقدير في ربط الضريبة على الممول. (1)

ويلزم الممول أن يقدم الإقرار الضريبي خلال فترة زمنية محددة والا يتعرض للجزاءات المترتبة على عدم تقديمه خلال الفترة القانونية من حيث فرض التقدير الجزافي عليـه وحتـى تذهب بعض التشريعات إلى اعتبار عدم تقديم الإقرار خلال الفترة القانونية جريمة يعاقب عليها القانون (1)، حيث جاء في المادة 1/68 من القانون رقم (25) لسنة64 ما يلي: (كل من تخلف عن تقديم الكشف المنصوص عنه في المادة (35) من هذا القانون يعاقب بغرامة لا تقـل عـن دينارين ولا تزيد عن عشرة دنانير عن كل شهر يقع فيه التخلف). وبغض النظر عن الصعوبة فان المشرع اعتبر التخلف عن تقديم الإقرار جريمة تعرض مرتكبها للعقوبة وفي هـذا أهميـة كبيرة للإقرار وموعد تقديمه. والإقرار الضريبي هو فرصة للممول لتقديم ما لديه من معلومات عن دخله وأرباحه وكافة النفقات والإعفاءات التي يستحقها ومقدار الضريبة المستحقة عليه عن

(1) من مصادر المعلومات الأخرى: 1- الكشف الحسي 2- الاستجواب 3- حق الإطلاع على دفاتر الممول وسـجلاته وحق مخاطبة الجهات الرسمية والخاصة.

السنة المالية السابقة. ومرفق بالنموذج رقم (1) الكشف الذي يقدمه الممول خلال السنة مبينا فيه المعلومات الواجب تقديمها في هذا الإقرار.[2] وان كشف الدخل السنوي هو بمثابة تقرير سنوي عن دخل الممول يجب عليه أن يقدمه الممول منذ بداية السنة وحتى الأول من شهر آذار الـــذي يلي السنة المالية موضوع التقدير، (المادة 2/35 من القانون رقم (25) لسنة 64 والساري لدينا) ويجب أن يتم إدراج كافة المعلومات والبيانات بدقة، إذ أن المادة 1/53/ ب مـــن ذات القـــانون تجيز لمأمور التقدير أن يقدر الدخل الخاضع للضريبة حسب فطنته ودرايته إذا كانت المعلومات المبينة في الكشف غير دقيقة، ولذلك فمن الأفضل تدعيم البيانات بأدلة ووثائق كعقود الإيجار إن وجدت وصور عن الدفاتر التي يمسكها الممول وصور عن الشيكات والوصولات التـــي يقـــوم بدفعها، والإقرار المبين في النموذج رقم (1) مخصص للأفراد والشركات العادية، أما الشركات المساهمة الخصوصية والعامة فهي ملزمة بتقديم بياناتها الحسابية والختامية حســـب الأصـــول. وتخصص الصفحة الأولى من الإقرار لتسجيل التفاصيل الشخصية والعائلية وتفاصـــيل عمـــل الممول من حيث الاسم الكامل والعنوان وعمل الزوجة وعدد الأولاد الذين لا تتجاوز أعمـــارهم العشرين عاماً، أما تفاصيل العمل فعلى الممول أن يبين نوع العمل الذي يمارسه وعنوانه وما إذا كان يستخدم عمال، عليه أن يبين عددهم ومقدار رواتبهم، وعلى الممول أن يبين فـــي كشـــف الدخل السنوي إذا كان يمسك دفاتر محاسبية أم لا، وفي حال وجودها أن يبين اســـم المحاســـب وعنوانه حتى يتسنى لمأمور التقدير الاتصال معه والتأكد من المعلومات والبيانات الواردة فـــي الإقرار، كما يجب على الممول أن يبين ملكية مبنى المحل واسم صاحب المبنى ومبلغ الإيجـــار السنوي إن وجد.

أما الصفحة الثانية فهي مخصصة لتفاصيل دخل الممول، ومقدار الأرباح وبيان إذا كـــان هناك أكثر من مصدر دخل سواء كان من حرفة أو مهنة أو تجارة أو أملاك مع احتساب الدخل الصافي والدخل الخاضع للضريبة وكافة النفقات التي يطالب بها الممول. ولا يـــتم الاعتـــراف

([1]) اعتبر القانون الأردني رقم 157 لسنة 85 امتناع الممول عن تقديم الإقرار الضريبي أو تأخره عن تقديمه بعد المـــدة القانونية التي أوجب القانون تقديمه خلالها جريمة تعرض مرتكبها للعقوبة

(2) صوره عن كشف الدخل السنوي (نموذج رقم 1)

بالمصاريف الشخصية والعائلية لأنها لا تنفق في سبيل الحصول على الدخل. ويتم احتساب النفقات وتنزيلها إذا قدم الممول حسابات مقنعة ومنظمة حسب الأصول، وعادة يحدد القانون محتويات هذا الإقرار من حيث بيان كافة تفصيلات الدخل الإجمالي والتنزيلات وبالتالي الدخل الصافي والإعفاءات والدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المستحقة، وقد تتجه بعض التشريعات إلى وجوب حصر تقديم الإقرار الضريبي في فئات معينة دون غيرها وعادة ما يكون ذلك محدد على أساس مقدار الدخل أو رأس المال أو طبيعة العمل الممارس.[1] ويلتزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي خلال فترة زمنية معينة من انتهاء سنته المالية موضوع التقدير. [2] وفي حال التأخير عن هذه المدة أو عدم تقديم إقرار فان من حق مأمور التقدير المختص أن يقوم بتقدير مقدار الضريبة على الممول بناء على المعلومات المتوفرة لديه، ويتم إرسال الإقرار إلى دائرة الضريبة أو مقابل إيصال عن طريق البريد المسجل وعادة تتجه التشريعات إلى إلزام الممول بأن يؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الميعاد المحدد لتقديمه. [3]

ويعتبر الإقرار الضريبي بما جاء به من معلومات حجة قاصرة على الممول يلتزم بما جاء به، أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنها غير ملزمة بما جاء فيه من معلومات ويخضع للفحص والتقدير إلا أنه يعتبر وسيلة لتحديد وحصر الممولين وبالتالي تقليل فرص التهرب الضريبي، ويعرف الإقرار الضريبي بأنه كشف أو بيان يقدمه الممول إلى دائرة ضريبة الدخل مبينا فيه التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الصافي وإعفاءاته ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة. والإقرار كما ذكرنا هو حجة قاصرة على الممول بما جاء فيه من بيانات.

وفي حال لحقت بالمكلف خسارة فانه استنادا إلى البند (1) من المادة (11) من القانون فانه يجوز تقاص هذه الخسائر التي لحقت بالسنة الضريبية السابقة لسنة التقدير، حيث بامكان

([1]) أخذ بذلك المشروع الفلسطيني في المادة 18 من مشروع القانون

(2) ذهب المشرع الأردني في القانون رقم (57) لسنة85 إلى أن يقوم الممول بتقديم الإقرار حتى اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية (المادة26/أ) وكذلك فعل المشروع الفلسطيني في مشروع قانون الضريبة (المادة 1/19)

(3) المادة (19 /2) من مشروع القانون الفلسطيني والمادة 5 قانون ضريبة الدخل رقم (187) لسنة 63 في مصر.

المكلف طرح تلك الخسارة من مجموع الإيرادات المتحققة، وفي حال عدم كفاية الدخل المتحقق في تلك السنة فان القانون أجاز في البند من السنة التالية ولغاية ست سنوات بشـــرط أن يكـــون هناك حسابات أصولية مقنعة لدى المكلف، وبشرط أن لا يتجاوز مبلغ التقاص نصـــف الـــدخل الخاضع للضريبة في كل سنة تالية لسنة الخسارة.

ويثور السؤال هل بإمكان الممول مقدم الإقرار الرجوع عن هذا الإقرار؟ للإجابة على هذا السؤال فانه لا بد من معرفة الطبيعة القانونية لهذا الإقرار حيث بينت محكمة التمييز الأردنية في قرارها رقم 605 / 81 صفحة 633 سنة 82الطبيعة القانونية للإقرار ومدى الرجوع عنه حيث جاء في القرار (إلى أن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مرحلة التقدير الأولى يعتبر إقرارا قضائيا ملزما باعتبار أن التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير تعتبر بمثابة تحقيقات محكمة الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع عملا بالمادة 2/50 من قانون البيانات). [1]

وحيث اعتبرت محكمة التمييز في قرارها إن الإقرار المقدم من الممـــول أمـــام مـــأمور التقدير هو إقرار لا يجوز الرجوع عنه إلا لخطأ في الواقع، وبالتالي فإنها جعلت هذا الإقـــرار بمثابة إقرار قضائي، وهذا القول يجانبه الصواب، ذلك أن الإقرار القضائي هو الإقـــرار الـــذي يصدر أمام مجلس القضاء، وحيث أن مأمور التقدير لا يمكن اعتباره قاضي درجة أولـــى لأن جميع التشريعات الضريبية تنص على إجراءات التقاضي الضريبية وليس من بينها إجـــراءات مأمور التقدير، هذا فضلاً عن أن مأمور التقدير قد يكون خصماً للممول إذا لم يتم الاتفاق بينهما ولجأ الممول إلى الطعن أمام القضاء الضريبي. هذا بالإضافة إلى أن قرار مأمور التقدير هـــو قرار إداري وليس قضائي. وبالتالي وحيث أن الإدارة الضريبية تملك تعديل الإقرار كليـــا أو جزئيا كما سنرى لاحقا فان من حق الممول أن يرجع عن إقراره إذا كان هناك خطأ وقع بـــه، وقد قضت محكمة النقض المصرية في النقض الصادر في 27 مارس 1952 مجموعة أحكـــام محكمة النقض س 3 رقم 116 ص676 (أن الممول لا يمكن أن يتحلل من الإقرار ما لم يثبـــت

---

(1) الاجتهاد القضائي للثقافي السابق عيسى أبو شرار (مرجع سابق) ص 68-69.

وجود شائبة شابت رضاه وقت انعقاده أو أنه وقع مخالفا للنظام العام..)[1] كذلك وقد قضت محكمة الإسكندرية المختلطة في قرارها الصادر في 26 مايو سنة 48 في الدعوى رقم 929 لسنة 73 قضائية بأن من حق الممول أن يقوم بتصحيح إقراره حتى ولو بعد أن قدم إلى دائرة الضريبة طالما أنه وقع في خطأ من حيث قيامه بمحاسبة دائرة الضريبة على أساس الأرباح التجارية والصناعية رغم أنه من أصحاب المهن غير التجارية وقد خلصت المحكمة إلى القول بأن من حق الممول مناقشة أي ضرائب يخضع لها. [2]

لذلك يملك الممول تصحيح الإقرار المقدم منه طالما أن الأساس الصحيح في حساب الضريبة هو الإيراد الحقيقي والفعلي للممول وحيث أن الممول وقع في الخطأ أو شاب إرادته عيب من عيوب الرضا فان من حقه أن يتحلل من الإقرار المقدم وأن يقوم بتعديله، وحيث أن الإقرار المقدم من الممول يفترض أن يكون متفقا مع الحقيقة والواقع، فان أي خطأ قد يرد في البيانات الواردة فيه فان من حق الممول أن يقوم بتعديل هذا الإقرار بما يتفق مع حقيقة الإيراد، وتملك الإدارة الضريبية حق فحص هذا التعديل والتأكد من مدى صحته. وقد يفرض حق تقديم الإقرار الضريبي على شخص ليس هو صاحب الإيراد وإنما شخص آخر وذلك كما في حالة وفاة الممول خلال السنة الضريبية ففي هذه الحالة يجب على الورثة أو الوصي أو المصفي أن يقوم بتقديم الإقرار الضريبي وكذلك إذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه أو غائبا ففي هذه الحالة يلتزم النائب أو الوصي أو القيم بتقديم الإقرار نيابة عن الممول ودفع الضريبة المستحقة.[2] وقد حددت المادة (47) من القانون رقم (25) لسنة 64 والساري لدينا حالة وفاة الممول خلال سنة التقدير أو خلال سنتين من انتهائها فان الشخص الملزم بتقديم الإقرار ودفع الضريبة هو الممثل الشخصي القانوني للمتوفي ويكون ملزم بالقيام بجميع الأعمال والمسائل التي كان يترتب على المتوفي أن يقوم بها أو يجريها. وقد عالجت المادة48 من القانون

---

(1) حافظ، مجدي محب: 1996: **قانون الضريبة الموحدة، معلقا عليه بالفقه وأحكام محكمة النقض حتى عام 1995**، ص383.

(2) محمد، مرسي فهمي و سيد، لطفي عبد الله: 1999، **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**. ص242-243.

(2) يراجع المادة (695/18) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

رقم(25) لسنة64 حالة المصفى أو القيم التي تعينه المحكمة بموجب أي تشريع، ففي هذه الحالة يكون الوصي أو القيم أو المصفي هو الشخص الملزم بتقديم الإقرار ودفع الضريبة على نفس الوجه وبنفس المقدار الذي يكون فيه الشخص أو المال المعين عليه هذا القيم أو الوصي ملزم بدفع الضريبة.

كذلك يلتزم رب العمل بتقديم الإقرار الضريبي عن العمال الذين يعملون عنده ويلتزم مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة أو الخاصة ومدير الشركة بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته. ويفرض القانون على الممولين تقديم مرفقات تثبت صحة ما جاء في الإقرار الضريبي سواء من حيث الدخل أو النفقة المطالب بها أو الإعفاء وذلك حتى يتم الإقناع بما جاء في الإقرار الضريبي. ويفرض على الأشخاص المعنويين أن يرفقوا مع الإقرار المقدم نسخة عن الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن السنة المالية موضوع الإقرار.[1]

يخضع الإقرار للفحص والتدقيق من قبل مأمور التقدير المختص حيث يملك مأمور التقدير حق قبول الإقرار أو رفضه أو تعديله. وفي حالة قبول الإقرار المقدم من الممول بما جاء به من بيانات فان الممول ملزم بدفع الضريبة المقدرة عليه من واقع الإقرار، أما في حالة رفض أو تعديل الإقرار فيقع على عاتق مأمور التقدير إثبات عدم صحة المعلومات والبيانات الواردة فيه لأن القانون يفرض عليه تقدير الضريبة وفق أسس ومبررات تبرر عدم صحة البيانات الواردة في الإقرار ويقع على عاتق مأمور التقدير في هذه الحالة إثبات عدم صحة البيانات. كما يملك مأمور التقدير تعديل الإقرار الضريبي سواء من حيث واقعة الدخل أو النفقات أو

---

(1) المادة 3/2/1/20 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

(2)* يراجع المادة 22 من مشروع القانون الفلسطيني.

* الموافقة على تنزيل الخسارة التي قد تلحق بالمكلف في إحدى السنوات وتنزيل هذه الخسارة خلال ست سنوات تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة.

* يقع عبء إثبات معطيات الكشف غير صحيحة على عاتق مأمور التقدير في حال قدم المكلف حسابات أصولية مقنعة وأعد الكشف بناءا على دفاتر وحسابات منتظمة، إلا في حال أثبت مأمور التقدير عدم صحة البيانات الواردة في الكشف أو أثبت وجود عيوب في الدفاتر أو الحسابات.

* يستحق المكلف طلب رديات بالمبالغ الزائدة المدفوعة من قبله شريطة تقديم كشف الدخل السنوي في الموعد المحدد في القانون.

الإعفاءات أو غيرها من المعلومات شريطة أن يثبت عدم صحتها. أما في حالـــة عـــدم قيـــام الممول بتقديم الإقرار الضريبي فان مأمور التقدير يملك إجراء التقدير في ضـــوء المعلومـــات المتوفرة لديه ووفق فطنته ودرايته.[2]

2. حق الإدارة الضريبية بتعديل الإقرار أو رفضه.

تملك الإدارة الضريبية وكما ذكرنا سابقا حق تعديل الإقرار الضريبي المقدم من الممـــول أو رفضه كليا، وقد وضعت التشريعات قواعد وضوابط لهذا التعديل أو الرفض وما يترتب عليه من أثار قانونية هذا بالإضافة إلى أن دائرة الضريبة ليس لها مطلق الحرية في قبول أو رفـــض حسابات الممول والإقرار المقدم منه ومرفقاته ولكنها تخضع في ذلك لرقابة القضاء وفي القانون رقم (25) لسنة 64 والساري لدينا، يستند مأمور التقدير في إجراء تقديراته علـــى مـــدخولات الممولين استنادا للفقرات (أ+ب+ج) من المادة (53) وعند ذلك تنشأ حالات أمامه:

الحالة الأولى:

إذا قدم الممول كشفا يتعلق بالدخل السنوي، فانه يجوز لمأمور التقدير أن يقوم بما يلي:

أ- أن يقبل بما ورد في الكشف ويجري التقدير على أساسه.

ب- أن يقرر مبلغ دخل الممول الخاضع للضريبة وفق المعلومات والبيانات التي لديه ومستعملا فطنته ودرايته، إذا وجدت لديه أسباب تدعوه إلى رفض ما ورد في الكشف.

ج- أن يقبل الكشف مبدئيا وأن يطلب منك دفع مبلغ الضـــريبة المســـتحقة حســـب الأصـــول، ولمأمور التقدير الحق في أن يحدد دخل الممول طبقا لما ورد في الفقرة السابقة.

الحالة الثانية:

إذا لم يقدم الممول كشف الدخل السنوي رغم تكليفه بذلك، فان من حق مأمور التقدير أن يستعمل فطنته ودرايته في إجراء التقدير. فالأصل أن يتم تقـــدير الضـــريبة علـــى الممـــولين الملزمين بتقديم الإقرار الضريبي وفق المعلومات والبيانات الواردة في إقراراتهم ومرفقاتهـــا إلا

أن ذلك ليس مطلقا بل قد يكون هناك أسباب جدية ومبررة تؤدي بمأمور التقدير إلى إهدار إقرار الممول وطرحه جانبا وتقدير الضريبة وفق المعلومات المتوفرة لديه فإذا كان الإقرار لا يعبر عن حقيقة نشاط الممول كافتقاره للأدلة والبراهين أو لعدم مسكه للدفاتر التجارية والتي يلزم قانون التجارة التجار مسكها وتنظيمها للتجار أو وجود عيوب شكلية في الدفاتر رغم مسك الممول لها كعدم وجود تسلسل لها أو وجود تشطيبات فيها في هذه الحالات جميعها وبناء على أسباب مبررة يمكن لمأمور التقدير رفض الاعتماد على الإقرار وتعديله في الجزء الغير صحيح والإبقاء على الأجزاء الأخرى التي اقتنع بها أو رفض كل ما جاء في الإقرار ومرفقاته لكونه لا يمثل حقيقة دخل الممول ونشاطه وأشير بهذا الخصوص إلى قرار محكمة التمييز الأردنية والذي أكد أنه لا يجوز لمأمور التقدير أن يقدر الضريبة وفق قناعته الشخصية وذلك في القرار رقم 80/316 صفحة 729 سنة 81 والذي جاء فيه (أنه لا يجوز لمأمور التقدير حسب قناعته الشخصية أن يأخذ أو لا يأخذ بالحسابات المبينة بالدفاتر التجارية.....)[1]. والإدارة الضريبية وهي التي تملك حق تعديل الإقرار أو رفضه، فان من حق الممول أن يطعن في قرار التعديل أو الرفض ويملك القضاء حق رقابة قرار التعديل أو الرفض ويملك إلغاءه إذا كان لا يستند إلى أسس صحيحة ومقررة. والإدارة الضريبية وهي تملك حق تعديل الإقرار الضريبي أو رفضه فلا يغيرها في شيء الرجوع عن هذا التعديل أو الرفض إذا تبين لها فيما بعد صحة البيانات والمعلومات الواردة فيه طالما أن التقدير يجب أن يكون وفق الدخل الحقيق للممول، وقرار التعديل أو الرفض يجب أن يبلغ للممول وله الحقيقي في الاعتراض عليه أمام مصدره وأمام القضاء فيما بعد، ومأمور التقدير وهو يملك حق رفض الإقرار الضريبي أو تعديله فانه في نفس الوقت يمكن إذا ما أثبت وجود عدم مطابقة بين دخل الممول الحقيقي وبين ما هو وارد في الإقرار أو ملحقاته أن يقدم الممول بتهمة جزائية خاصة إذا ما استعمل الممول طرق احتيالية في ذلك. إذ إن الأصل عدم العقاب على الكذب في الإقرارات الفردية الصرفية إلا أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل ومأمور التقدير وهو يملك حق رفض الإقرار الضريبي أو تعديله فانه في

([1]) مرجع سابق، **الاجتهاد القضائي** للقاضي عيسى أبو شرار ص66.

(2) سرور، أحمد فتحي: **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، ص357، 1997.

نفس الوقت يمكن إذا ما أثبت وجود عدم مطابقة بين دخل الممول الحقيقي وبين ما هو وارد في الإقرار أو ملحقاته أن يقدم الممول بتهمة جزائية خاصة إذا ما استعمل الممول طرق احتيالية في ذلك. إذ إن الأصل عدم العقاب على الكذب في الإقرارات الفردية الصرفية إلا أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل في الإقرارات الضريبية – وهي إقرارات فردية عرفية- وعاقب على التزوير فيها بالنظر إلى أنه ألقى واجب الصدق على الممولين فيما يدلون به من بيانات سواء متعلقة بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها أو حالة الممول الاجتماعية أو غير ذلك من البيانات التي تؤثر في تحديد الضريبة أو استحقاقها.[2]

لذلك يجب أن يكون رفض الإقرار الضريبي أو تعديله مبينا على أسباب جدية ومقنعة تبرر عدم الأخذ ما جاء بها من بيانات. ففي مصر وعلى سبيل المثال وضعت تعليمات لمصلحة الضرائب بينت أن رفض الدفاتر التي يمسكها الممولين يجب أن يكون مبينا على أسباب موضوعية تمس أمانة هذه الدفاتر ومن هذه الأسباب.[1]

1- عدم قيد بعض العمليات مع الأخذ بعين الاعتبار حجم هذه العمليات.

2- التلاعب في الجرد كقيد البضاعة بأقل من قيمتها.

3- عدم وجود الأدلة أو البراهين المؤيدة لما جاء في الإقرار من بيانات.

4- عدم وجود حسابات أصولية منتظمة من شأنها إثارة الشك لدى مأمور التقدير في حجم الأرباح.

وقد أيدت محكمة النقض المصرية بأن رفض البيانات الواردة في الإقرار يجب أن يكون لأسباب جدية وسائغة ومن ذلك القرار رقم 126 الصادر في 3 مايو 1951 والذي جاء فيه (متى كانت المحكمة لم تطمئن إلى صحة البيانات الواردة في دفاتر الممول لأسباب سائغة، فإنها تكون على صواب في عدم اتخاذها أساسا لتقدير الضريبة).[2] وكذلك القرار رقم 73 الصادر

(1) يراجع في ذلك مؤلف قانون الضريبة الموحد ومعلقا عليه بأحكام الفقه والقضاء – مرجع سابق ص332 وما بعدها.

(2) مؤلف قانون الضريبة الموحدة –مرجع سابق– ص336.

في 31 يناير 1952 والذي جاء فيه (إن المحكمة لم تطمئن للأسباب التي أوردتها إلى صحة البيانات الواردة في دفاتر الطاعن وكذلك في الفواتير المقدمة منه وتبعا لذلك لم تتخذها أساسا لتقدير أرباحه بل اعتمدت نسبة الربح التي قدرتها لجنة التقدير وهذا من حقها فان النهي على هذا الحكم أنه أخل بحق الطاعن في الدفاع يكون في غير محله)[2].

وكما تملك الإدارة الضريبية حق رفض أو تعديل الإقرار الضريبي كما بينا أنفا فان من حق مأمور التقدير أن يجري تقدير الضريبة على دخل الممول في الحالات التي يوجب القانون على الممول تقديم إقرار عن دخله ولم يفعل حيث يقوم مأمور التقدير بربط الضريبة وفق المعلومات والبيانات المتوفرة لديه ويقع على عاتق الممول إثبات عكس ذلك.

وقد أكدت محكمة التمييز الأردنية أن من حق مأمور التقدير أن يقوم بإجراء التقدير في هذه الحالة وفق فطنته ودرايته وللممول بعد ذلك الحق في الطعن في هذا التقدير حيث جاء في القرار التمييزي رقم 84/297 صفحة 876 سنة84 ما يلي: (إن المادة 53 من القانون رقم (25) لسنة 64 تجعل من حق مأمور تقدير ضريبة الدخل في الحالة التي لا يقدم فيها المكلف كشفا ينطوي على التفصيلات المطلوبة بموجب النموذج المقرر أن يجري التقدير حسب فطنته ودرايته)[1].

وقد أعطت المادة 22 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مأمور التقدير صلاحية تقدير الضريبة وفق المعلومات المتوفرة لديه في حالة عدم تقديم الممول كشف التقدير الذاتي رغم إلزامه بموجب القانون بتقديمه[2].

إن المشرع وهو يعطي الإدارة الضريبية حق رفض الإقرار الضريبي أو تصحيحه فان

([1]) هذه القرارات وأخرى غيرها وردت في مؤلف قانون ضريبة الدخل الموحدة لمؤلفه د. مجدي محب حافظ ومرجع سابق ص336 وما بعدها

(2) هذا القرار نشر في مجلة نقابة المحاميين الأردنية على صفحة 888 لسنة 94 وهو كذلك ورد على صفحة 79 من مؤلف الاجتهاد القضائي (إجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل) من بداية 1986 حتى 1996. ج2 . للقاضي عيسى أبو شرار.

هذه الإدارة أيضا لا تعتد إلا بالواقع دون ما يخلعه الأفراد على تصرفاتهم من مراكز قانونية أو حتى دون الاعتداد بما تشترطه القوانين الأخرى على هذه التصرفات. فمأمور التقـدير يملـك معاملة الشركة على أنها شركة تضامن على الرغم من أنها طبقا للقانون التجاري شركة مساهمة خاصة ومستوفية لكافة شروط ذلك ومسجلة عند مراقب الشركات على أنهـا شـركة مسـاهمة خاصة، طالما أن مأمور التقدير أثبت ذلك. فالقانون الضريبي لا يهمه ما ورد في غيـره مـن القوانين إلا بمقدار اتفاق ذلك مع الأصول الضريبية وحالات الواقع. إذ يعتبر القانون الضريبي من فروع القانون العام والتي تسمو بدورها عن قواعد القانون الخاص، إذ لا تتساوى مصـلحة الضرائب مع الممولين في التعامل. هذا فضلا عن القانون الضريبي لا يعتد إلا بأحكامه وقواعده فيما يتعلق بالأمور الضريبية. فإذا تبين لمأمور التقدير أن الشركة هي شركة تضامن في حقيقتها على الرغم من أنها وفق القانون التجاري شركة خاصة محدودة، ومسجلة لدى مراقب الشركات تحت اسم شركة خاصة محدودة وأنها مستوفية وفقا القانون التجاري شروط الشركات المساهمة المحدودة. فان مأمور التقدير لا يملك سوى معاملتها ضريبيا على أنها شركة تضامن طالما أثبت ذلك وفق مالديه من معلومات وأدلة. ودون أن يغير من وضعها تجاريا علـى أنهـا شـركة مساهمة خاصة. وسوف نتحدث عن هذا الموضوع وعن رفض مـأمور التقـدير أي معاملـة وهمية أو رفضه لأي مركز قانوني أو وصف قانوني في تصرفات الممولين لغايات ضـريبية لاحقا.

إذ يعتبر القانون الضريبي من فروع القانون العام والتي تسمو بدورها عن قواعد القانون الخاص، إذ لا تتساوى مصلحة الضرائب مع الممولين في التعامل. هذا فضلا عـن القـانون الضريبي لا يعتد إلا بأحكامه وقواعده فيما يتعلق بالأمور الضريبية. فإذا تبين لمأمور التقدير أن الشركة هي شركة تضامن في حقيقتها على الرغم من أنها وفق القانون التجاري شركة خاصـة محدودة، ومسجلة لدى مراقب الشركات تحت اسم شركة خاصة محدودة وأنها مسـتوفية وفقـا القانون التجاري شروط الشركات المساهمة المحدودة. فان مأمور التقدير لا يملك سوى معاملتها ضريبيا على أنها شركة تضامن طالما أثبت ذلك وفق مالديه من معلومـات وأدلـة. ودون أن يغير من وضعها تجاريا على أنها شركة مساهمة خاصة. وسوف نتحدث عن هذا الموضـوع

وعن رفض مأمور التقدير أي معاملة وهمية أو رفضه لأي مركز قانوني أو وصف قانوني في تصرفات الممولين لغايات ضريبية لا حقا.

3. رفض المعاملات الوهمية.

بينا أن القانون الضريبي لا يعتد إلا بحالات الواقع فدين الضـــريبة واجــب الأداء متـــى توافرت الشروط والأحكام المقررة في القانون الضريبي والذي يعني أساسا بحالات الواقع دون غيرها. وضمانا لذلك يملك مأمور التقدير حق رفض أي معاملة وهمية من شأنها تقليل مقــدار الضريبة أو زيادة الإعفاءات أو التنزيلات على دخل الممول أو من شأنها تفتيت الدخل وتحويله إلى أكثر من ممول، فمثلا يملك مأمور التقدير رفض معاملة البيع أو الهبة أو التعاقد التي تــتم بين الممول أو أحد أبنائه الذي لم يتم الثامنة عشرة من عمره أو إذا أجرى الممول معاملة سواء كانت عقد بيع أو منفعة أو هبة وكان في نفس الوقت يمكن له الرجوع عنها سواء كانت لأحــد أبنائه أو لأي شخص آخر ويجوز لمأمور التقدير أن يعتبر هذا الدخل للشخص الذي أجرى هذه المعاملة ويتم محاسبته ضريبيا على أساس أن الدخل له. وتذهب التشريعات الضريبية إلى النص على مثل هذه المعاملات واعتبارها وهمية وإعطاء مأمور التقدير حق رفضها واعتبارها كأن لم تكن على أن تقدر الضريبة على الممول المعني كأن المعاملة أو التصرف لمن تكن[1]. وكذلك يملك مأمور التقدير اعتبار التصرفات التي تتم بين الممول وآخرين تصرفات وهمية إذا كانــت مخالفة للواقع والحقيقة رغم ما يخلعه هؤلاء على تصرفاتهم من أوصاف قانونية حتى ولــو أن القوانين الأخرى تحميهم بموجب مراكز قانونية. إذ أن القانون الضريبي لا يعتــد إلا بحــالات الواقع. وقد كان للقضاء دور كبير في ذلك فقد ذهبت محكمة التمييز في كثير من قراراتها إلى أن حق مأمور التقدير في رفض أي معاملة وهمية يخضع للطعن أمام القضاء الضريبي فقد جاء في القرار التمييزي رقم 84/447 صفحة 1371 سنة 84 ما يلي: (إذا قنع مأمور التقدير بــأن الشركة بين المميز وآخرين هي شركة وهمية ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة كما أن محكمة الاستئناف قضت بذلك فان الحكم باستبعاد الشركة وتقدير الضريبة على المميز يعتبــر

(1) صادق على ذلك المشروع الفلسطيني في المادة (15) والمشرع الأردني في المادة (16) من القانون رقم (57) لســنة 85 والمادة (20) من القانون رقم (25) لسنة 64

متفقا وأحكام القانون)[1]. ما اعتبرت محكمة التمييز أن انتقال الملك إلى الأولاد عـن طريـق آخرين وليس عن طريق والدهم لا يمكن اعتباره تصرفا وهميا طالما لم يتم البيع إلـيهم عـن طريق والدهم[2]. والأمر جوازي لمأمور التقدير في رفض المعاملات الوهمية وذلـك حسـب قناعته والتي يجب أن يكون مبرر ومستند لأسباب جدية وموضوعية ويخضع في ذلك لرقابـة محكمة القضاء الضريبي.

ويملك مأمور التقدير حق رفض أي معاملة وهمية ويقع عليه إثبات ذلك وعادة ما تتجـه التشريعات الضريبية إلى النص على المعاملات التي تعتبر وهمية هذه المعاملة وفي هذه الحالة لا يقع على عاتق مأمور التقدير إثبات وهمية لوجود نص قانوني يفترض أنهـا وهميـة. أمـا الحالات التي لم يرد عليها نص فيقع على عاتق مأمور التقدير إثبات أنها وهمية ويخضع فـي كلا الحالتين إلى رقابة القضاء الضريبي.

كما أن الشركات القائمة بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج بعضهم مع بعـض تعتبر شركات وهمية طالما أن أحدهم هو الذي يديرها ويتخذ القرارات فيها فعلى الـرغم مـن تسجيل الشركة لدى مراقب الشركات واعتبارها شركة في ظل القانون التجاري فـان مـأمور التقدير يملك اعتبارها وهمية طالما اثبت ذلك فقد جاء في القرار التمييزي رقم 78/448 صفحة 734 سنة 79 ما يلي: (إذا اقتنع مأمور التقدير بأن الشركة المتكونة بين المكلف وزوجته هـي معاملة مصطنعة ووهمية الغرض منها تنزيل الضريبة المستحقة على المكلف فان إهماله هـذه المعاملة وفرضالضريبة على المكلف لوحده لا يكون مخالفا للقانون)[3]. وقد اعتبرت الفقرة 6 من المادة 5 من القانون رقم (25) لسنة 64 أن دخل الزوجة يضاف إلى دخل زوجها ويجـري التقدير باسم الزوج، أي أن هناك وحدة في الذمة المالية. أما مشروع قانون ضـريبة الـدخل

---

(1) الاجتهاد القضائي لمؤلفه عيسى أبو شرار– مرجع سابق– ص77

(2) جاء في القرار رقم 74/67 صفحة 1073 سنة74 ما يلي:(ان الاجتهاد استقر على أن معاملات التصرف التي يجريها المكلف لصالح أولاده هي التي يجوز اعتبارها معاملات وهمية، أما اذا لم يكن الملك انتقل للأولاد عن أبيهم وانما بالشراء من آخرين فلا يجوز اعتبار ذلك معاملة وهمية).

(3) صادق على ذلك المشروع الفلسطيني في المادة (15) والمشرع الأردني في المادة (16) من القانون رقم (57) لسـنة 85 والمادة (20) من القانون رقم (25) لسنة 64

الفلسطيني فقد أجاز للزوج والزوجة أن يتقدمها بصفة مكلفين منفردين أو مجتمعين، وفي حالة تم معاملتهما كمكلفين منفردين فإنهما يتمتعان بكافة الإعفاءات المقررة في القانون باستثناء إعفاء الأولاد وإعفاء التعليم وإعطاء السكن فإنها تمنح لأحدهما دون الآخر.

أما المشروع الفلسطيني فقد ألزم فئات معينة بتقديم إقرار ضريبي عن دخلها، وهذا ما حددته المادة 18 من مشروع القانون. وكان الأجدر بالمشروع أن يطلب تقديم الإقرار الضريبي من جميع الفئات وأن يعفي قسم معين يتم تحديده، فالأصل هو العبء الضريبي والاستثناء الإعفاء منه. وألزم المشرع على المكلفين بتقديم إقرار ضريبي أن يقوموا بتقديمه خلال الأربعة أشهر التالية من نهاية السنة المالية وألزم المشرع في المادة 20 من المشروع، الشركات المساهمة العامة والخاصة والى أي شخص معنوي خاضع للضريبة أن يرفق نسخة من الحسابات الختامية بالإقرار الضريبي.

أما في ظل القانون رقم (25) لسنة 64 فان تقديم كشف التقدير هو أمر جوازي لمأمور التقدير، حيث يجوز له أن يكلف أي ممول بأن يقدم كشف التقدير وذلك بموجب إشعار خطي يرسل إليه (المادة 1/35). إلا أن الفقرة الثانية من نفس المادة (35) أوجبت على جميع المكلفين الخاضعين للضريبة بموجب المادة (5) من ذات القانون بتقديم كشف التقدير الذاتي دون تكليف من مأمور التقدير وأجازت الفقرة الأولى من المادة (37) لمأمور التقدير أن يطلب من أي ممول أن يقدم كشوفات ومعلومات إضافية عن التي قدمها بالكشف.

وأعطى المشروع الفلسطيني مأمور التقدير صلاحية قبول الإقرار أو رفضه أو تعديله على أن يتم ذلك استناداً على أسس جدية ومبررة ويقع عليه إثبات عدم صحة البيانات الواردة في الإقرار[1]. ومأمور التقدير مقيد بفترة ستة أشهر من تاريخ استلام الإقرار لدراسته والرد عليه بمذكرة رسمية يرسلها للمكلف، وإلا اعتبر الإقرار موافقا عليه ويأخذ صفة القطعية[2].

وصلاحية مأمور التقدير في رفض الإقرار الضريبي أو قبوله في مشروع قانون ضريبة

(1) المادة 1/21 من مشروع القانون

(2) المادة 2/21 من مشروع القانون

الدخل الفلسطيني هي أن يكون هناك أسباب جدية يقتنع بها مأمور التقدير وأن يتوفر لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي وملحقاته، على أن يقوم المأمور بإثبات عدم صحة البيانات. ويخضع في ذلك لرقابة القضاء الضريبي. أما المعاملات الوهمية والتي تهدف إلى تفتيت الدخل فقد حددها مشروع قانون ضريبة الدخل في المادة 15 منه، وتشمل المعاملة التي يجريها الشخص لصالح ولد من أولاده لم يكمل الثامنة عشر، أو المعاملة التي يصح الرجوع عنها أو المعاملة التي يجريها الشخص ويبقى هو مضطلع بالسيطرة على الدخل والموجودات فهذه التصرفات حددها المشرع بأنها تصرفات يملك مأمور التقدير إهمالها واعتبارها كان لم تكن.

ووضع المشروع أيضا عقوبات على من يقوم بهذه المعاملات لغايات تفتيت الدخل وذلك في المادة (6/41) وكذلك على الإقرارات الكاذبة والغير صحيحة (المادة41).

المبحث الثاني: حق الإطلاع ومخاطبة الغير

يقصد بحق الإطلاع، السلطة التي أعطاها المشرع لمصلحة الضرائب كي تطلب بمقتضاها من المصالح الحكومية والهيئات العامة والخاصة وجميع المنشآت على اختلاف أنواعها وأشكالها القانونية أن تقدم لها كل ما ترى الإطلاع عليه من سجلات وأوراق ومستندات ترى لزوما من الإطلاع عليها. ويكون من شأنها التأثير على مقدار الضريبة المفروضة على الممول. وتكون تلك الهيئات والمصالح ملزمة بتقديم سجلاتها ومستنداتها وأوراقها إلى موظفي الدائرة الذين لهم حق الإطلاع عليها دون الاحتجاج بسريتها.

ويهدف المشروع من تخويل دائرة الضريبة هذا الحق إلى تمكينها من تنفيذ أحكام قانون الضريبة والمحافظة على حقوق الخزينة. كما وتمتلك الإدارة الضريبية حق مخاطبة أي جهة رسمية، وخاصة لتزويدها بأي معلومات عن الممولين وذلك لغايات ربط الضريبة والتحقق من مقدار دخل الممولين. ويعتبر حق الإطلاع أقوى من وسائل التحقق من صحة دخل الممول ومقدار الضريبة المستحقة عليه.

لذلك سوف نتناول في هذا المبحث وعلى التوالي ما يلي:

1- حق الدخول إلى أماكن العمل.

2- حق الإطلاع على الأوراق والدفاتر والسجلات.

3- حق مخاطبة الجهات الرسمية والخاصة.

4. حق الدخول إلى أماكن العمل.

يملك موظفي دائرة الضريبة حق الدخول إلى أماكن العمل الخاصة بالممول سواء كان ذلك في أوقات الدوام الرسمي أو في غير ذلك، وذلك بقصد الوصول إلى حقيقة دخل الممول وتجارته والوصول بالتالي إلى مقدار الضريبة المستحقة عليه.

ويجب على الممول أن يمنح موظفي الضرائب ممن لهم صفة الضبط القضائي كامل

الحرية للتأكد من نوع البضاعة الموجودة وكميتها وسعرها وأن يمنحه كافة التسهيلات لغايـــات القيام بعمله على أكمل وجه. وذلك ليتم مطابقة ما هــو موجــود حقيقــة فــي المخـــازن أو المستودعات مع ما هو مدون في الإقرار الضريبي الذي قدمه الممول وبالتالي معرفــة مــدى صدق الممول من عدمه.

والدخول إلى أماكن العمل يتم من قبل موظفي دائرة الضريبة دون الحاجة إلـــى أخطـــار الممول بذلك، لأن الإخطار ينفي الغرض الذي وضع من اجله هذا الحق للإدارة الضريبة وهو الوصول إلى حقيقة دخل الممول. كما أن دخول موظفي الضريبة مقيد بقواعد الاختصاص إذ لا يجوز أن يدخل موظف ضريبة غير مختص إلى مخازن أو مستودعات أو مكاتب الممول بـــل يجب أن يكون الموظف هو المختص بملف الممول وأن يكون ذلك لغايات التحقق مـــن الـــدخل ويقتصر ذلك على الأغراض المتصلة بربط الضريبة. ولا يجوز إفشاء ما يعرفه الموظـــف أو يراه داخل محلات الممول إلا لغايات ربط الضريبة هذا بالإضافة إلى أن كل شـــخص بحكـــم وظيفته أو اختصاصه أو عمله من موظفي دائرة الضريبة ملزم بمراعاة سر المهنة إذ لا يجوز له إفشاء ما يحصل عليه بحكم عمله أو وظيفته وتنظم التشريعات ذلك بنصوص قانونية[1].

وقد اعتبرت المادة 1/4 من القانون رقم (25) لسنة64 والساري لدينا أن كل من يضطلع بواجب رسمي فيما يتعلق بتنفيذ هذا القانون- القانون رقم (25) لسنة64- أو يكون مستخدما في تنفيذ أحكامه أن يعتبر كافة المستندات والمعلومات والكشوف وقوائم التقدير التي يطلع عليها أو يقوم بتدقيقها ونسخها بأنها سرية ومكتوبة. وفرضت الفقرة الرابعة من ذات المادة عقوبة السجن أو الغرامة لكل من يفشي هذه المعلومات أو يحاول إفشاءها.

إن حق الإطلاع والدخول إلى مقر عمل الممول كفلته التشريعات الضريبية ولكن قد يثار السؤال أنه هل تملك دائرة الضريبة حق الإطلاع والدخول إلى مكان عمل الممـــول ولمخازنـــه ومستودعاته قبل تقديم الممول للإقرار أو بعد ذلك للتأكد من صدق ما جاء فيه؟

(1) بينت المادة 1/49 أن جميع المعلومات الضريبية تعتبر سرية ولا يجوز إفشاءها ووضعت المادة 2/49 عقوبة على إفشاء هذه المعلومات من قبل موظفي دائرة الضريبة

للإجابة على هذا التساؤل فانه لا بد من الرجوع إلى النص القانوني الذي يحدد ويبين وقت الدخول. ولكن الأصل هو حق الإدارة الضريبية في الدخول إلى أماكن العمل والإطلاع على ما تراه مناسب في أي وقت تشاء سواء كان ذلك قبل تقديم الإقرار الضريبي أو بعده أو حتى في حالة عدم قيام الممول بتقديم الإقرار ذلك أن تحديد دين الضريبة الحقيقي هو أهم الأهداف التي يسعى إليها مأمور التقدير في قراره بربط الضريبة على الممول. وتتجه التشريعات الضريبية إلى اعتبار عدم السماح بالدخول جريمة يعاقب عليها القانون[1].

وبقي أن نشير إلى أن حق الدخول إلى مخازن الممول والذي لا تستلزم إذن من النيابة العامة وذلك عكس منزل الممول والذي يتطلب دخوله وتفتيشه إذن من النيابة العامة بذلك. وذلك بالرجوع إلى القواعد العامة في ذلك.

2. حق الإطلاع على الأدوات والدفاتر والسجلات

يقصد بحق الإطلاع، السلطة القانونية التي خولها المشرع لمأموري دائرة الضريبة بالإطلاع على كافة الدفاتر والمستندات والأوراق والسجلات الخاصة بالممول سواء كان شخص طبيعي أو معنوي أو كان جهة حكومية أو خاصة. وتلزم هذه الجهات بأن تضع جميع الدفاتر والسجلات تحت تصرف مأمور التقدير وذلك دون الاحتجاج بسريتها ذلك أن موظفي دائرة الضريبة ملزمون بالمحافظة على سر المهنة[2].

والغرض الذي يرمي إليه المشرع هو تمكين مأمور التقدير من ربط الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية للممول ولا يجوز منع موظفي دائرة الضريبة من الإطلاع على الدفاتر أو السجلات بل يجب على الممول أن يوفر لهم كل ما يطلبونه ومتعلق بالضريبة وتتجه التشريعات الحديثة إلى اعتبار منع موظفي دائرة الضريبة من الإطلاع على السجلات والدفاتر بأنه جريمة

(1) يراجع مؤلف الجرائم الضريبية – مرجع سابق- في جرائم الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية ص 361 وما بعدها

(2) وقد قضت محكمة النقض بضرورة الحفاظ على سر المهنة في الأمور المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها. الطعن رقم 674 لسنة64 جلسة 79/2/27 في مؤلف قضاء النقض الضريبي ص 542 و 543

تستوجب العقاب[1]. وحق موظفي الضريبة يكون بالإطلاع على الدفاتر التجارية والفواتير والإرساليات ووصولات القبض والصرف والسجلات وكل ما هو متعلق بتحديد مقدار الأرباح وبالتالي حتى يتم تحديد مقدار الضريبة الحقيقية على الممول.

كما وتملك الإدارة الضريبية حق الإطلاع على كافة الأوراق والمستندات والتي بحوزة أي جهة كانت وتفيد في معرفة حقيقة الوضع المالي للممول إذ تملك الإدارة الضريبية حق الإطلاع على حسابات الممولين لدى البنوك والإطلاع على سجلات ودفاتر ضريبة الجمارك والإطلاع على ملفات المحاكم والنيابة وأي جهة أخرى حكومية أو خاصة. إذ لا حصانة أمام أي جهة أمام دائرة الضريبة شريطة أن يكون هذا الإطلاع لغايات ضريبية إذ يلزم مديرو البنوك المكلفون بإدارة الأموال وكل الشركات والهيئات وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم بأن يقدموا إلى موظفي دائرة الضريبة عند كل طلب الدفاتر والمحررات والوثائق وبيان الإيرادات والمصروفات وغيرها سواء بالنسبة لهم أو للمولين لغايات التحقق من تنفيذ القانون[2].

ويتم الإطلاع بالمكان الموجودة به الدفاتر والمستندات وأثناء ساعات العمل الرسمية ودونما حاجة إلى إخطار سابق بذلك. كما وتذهب بعض التشريعات الضريبية إلى وجوب إلزام الجهات المعفاة من الضريبة من تقديم كل ما تطلبه الإدارة الضريبية من دفاتر وسجلات ومستندات والغاية من ذلك فحص هذه السجلات ومقارنتها مع إقرارات الممولين والتأكد من مدى صدقها من عدمه[3]. وحق الإطلاع لا يكون فقط للتأكد من مقدار الأرباح ومقدار الضريبة المستحقة فحسب، بل قد يكون حق الإطلاع على أوراق ودفاتر ممول مسدد للضريبة المستحقة عليه ولكن يكون الإطلاع على دفاتره وسجلاته للتأكد من معلومات عن غيره من الممولين قد تعامل معهم وبالتالي فان حق الإطلاع ممنوح للإدارة الضريبية سواء قبل تقديم الإقرار أو بعده ويكون ذلك كما تم ذكره لغايات ضريبية.

---

(1) يراجع مؤلف الجرائم الضريبية –مرجع سابق– ص368

(2) المنشاوي، عبد الحميد: **الضريبة الموحدة. علما وعملا لمؤلفه.** المكتب العربي الحديث. الإسكندرية، ص766.

(3) ألزم المشرع المصري في المادة 145 من القانون 157 لسنة 81 على المعاهد التعليمية والهيئات المعفاة من الضريبة أن تقدم عند كل طلب دفاتر حساباتها ومستنداتها

3. حق مخاطبة الجهات الرسمية والخاصة

ارتبط حق الإدارة الضريبية بمخاطبة الجهات الرسمية والخاصة للحصول على معلومات عن أي ممول بحق الإطلاع السابق ذكره أنفا. إذ تملك الإدارة الضريبية حق الاتصال مع أيـــة جهة كانت سواء المصارف أو الوزارات أو المؤسسات الخاصـــة أو الجمعيـــات الخيريـــة أو المحاكم أو النيابة العامة أو أي ممول آخر وذلك للحصول على المعلومات التي تريدها وذلـــك لغايات ضريبية ولا يجوز الاحتجاج بسرية المعلومات تجاه دائرة الضريبة. وتخاطـــب الإدارة الضريبية هذه الجهات وأخرى غيرها بموجب خطاب مرسل من قبل الدائرة إلى الجهة المعنية، والتي تكون ملزمة بتوفير كافة البيانات والمعلومات وتضعها أمام مـــوظفي دائـــرة الضـــريبة المختصة. ويملك موظفي الدائرة حق الاطلاع على السجلات والبيانات في أماكن تواجدها لدى أي جهة كانت. أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد أعطى مدير دائرة الضريبة أو أي موظف مفوض من قبله حق مراجعة سجلات المكلفين في محلاتهم ومكاتبهم وله أيضـــا أن يضبط السجلات والمستندات التي يراها ضرورية وأن يخاطب أي جهة لتنفيذ أحكام هذا القانون، إلا أنه اعتبر أن موظفي السلطة الوطنية غير ملزمين بإفشاء أية معلومات أوجب القانون عليهم المحافظة عليها وكتمانها (المادة 2/1/24). وفي ذلك إهدار لحقوق الخزينة ولـــدائرة الضـــريبة والتي لا يجوز منعها من طلب المعلومات في المادة (2/1/49) حيث اعتبر أن المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق وتنفيذ هذا القانون تعتبر معلومات ســـرية يحظـــر إفشـــاءها أي موظف في دائرة الضريبة ويعاقب بالحبس أو الغرامة أو كلتا العقوبتين في حال إفشـــاء هـــذه المعلومات. أما القانون الساري لدينا وهو القانون رقم (25) لسنة64 فقد أجازت المـــادة 1/44 منه لمأمور التقدير أن يكلف أي موظف من موظفي الحكومة أو أي ســـلطة محليـــة أو هيئـــة عمومية أن يزوده بما قد يكون بحيازته من التفاصيل اللازمة لغايات هذا القـــانون. واعتبـــرت المادة الرابعة من ذات القانون هذه المعلومات سرية ولا يجوز إفشاءها أو البوح بها واعتبـــرت ذلك جريمة يعاقب عليها القانون[1].

أما القانون رقم (17) لسنة 2004 والنافذ لدينا فقد أعتبر للإقرار الضريبي أهمية خاصة

(1)المادة 4/4 من القانون رقم (25) لسنة 64

فيما يتعلق بتقدير الضريبة على المكلف، فقد ألزمت المادة (16) منه كل شخص مكلف بتقـديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة، وهذا الإقرار يعتبر أساس تطبيق هذا القانون. على أن تكون تلك المعلومات خاضعة للتدقيق من قبل مأمور التقدير.

كما ألزمت المادة (16) الفئات التالية بتقديم إقرار ضريبي وهم:

1- على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون.

2- الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية يتعين عليهم تقديم إقرار ضريبي.

3- يتعين على الورثة أو من يمثلهم تقديم الإقرار الضريبي عن مورثهم خلال ستة أشهر مـن تاريخ ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة.

4- يتعين على كل مصف لأي شركة أن يبلغ المدير خطيا ببدء إجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة ويقدم إقرار ضريبي عن الشركة المكلف بتصنيفها.

5- للوزير بتنسيب من مدير عام دائرة الضريبة إصدار تعليمات يعفى بموجبها فئات معينة أو أشخاص معينين من تقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة وذلك لغايـات تنظيميـة شريطة أن لا تشمل هذه التعليمات الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل. وعليه اعتبر القانون رقم (17) لسنة 2004 الإقـرار الضـريبي أساس لتقدير الضريبة، كما ألزم جميع المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي دون استثناء إلا ما ورد في المادة (5/16) السابق ذكرها. وحدد المشرع مدة معينة لتقديم الإقـرار الضـريبي وهي خلال الأربعة أشهر التالية من انتهاء السنة المالية للمكلف.

ويترتب على المكلف دفع الضريبة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه وهذا مـا أكدته المادة (1/17) من القانون. وقد حددت المادة (3/17) أنه يجوز للـوزير بتنسـيب مـن المدير أن يصدر تعليمات يلزم بموجبها فئات أو أشخاص معينين بتقديم الإقرار المنصوص عليه

في هذه المادة من هذا القانون خلال المواعيد المحددة بحيث يفاق بموجب هــذه الفقــرة إلـــى الضريبة المستحقة (3%) منها عن كل شهر يتخلف فيه المكلف عن تقديم هذا الإقرار علـــى أن لا يتجاوز مجموع المبالغ المضافة (20%) من الضريبة المستحقة.

كذلك حدد المشرع الفلسطيني في المادة (18) من القانون رقم (17) لسنة2004 مرفقــات الاقرار الضريبي سواء للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، حيث بينت الفقرة الأولى من المادة المذكورة أن على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضـــع لضـــريبة الدخل وكذلك الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة أن يرفق مع الإقرار الضريبي نسخة مـــن الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص وكشف تعديلي مصادق عليه من المحاسب، وتكون هذه المرفقات خاضعة للفحص والتدقيق من قبل مأمور التقدير.

أما الفقرة الثانية فقد ألزمت الشركات العادية والخصوصية أن ترفق حســـاباتها الختاميـــة على أن تكون معدة وفقا للمبادىء المحاسبية المعمول بها.

أما الفقرة الثالثة من المادة المذكورة فقد بينت أن على المكلفين أن يبينوا فـــي إقــرارهم الضريبي ما يقدرونه لصافي الدخل الخاضع للضريبة من خلال كشـــف مختصـــر لإيـــراداتهم ومصروفاتهم.

أما تحديد صلاحيات مأمور التقدير في قبول الإقرار من عدمه فقد بينته المادة (19) مـــن القانون، حيث أجازت له قبول أو رفض قيمة الضريبة إذا توافرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في الإقرار وملحقاته، ويقع على عاتق مأمور التقدير إثبات عدم صحة البيانات. إلا أنه يجب إبلاغ المكلف خلال سنة من تاريخ استلام الإقرار بموجب مذكرة خطية ترسل له تتضمن ملاحظاته ويترتب على ذلك:

أ- إذا وافق المكلف على التعديل تحدد الضريبة ويكون قرار التقدير قطعي وتكون الضريبة واجبة الدفع.

ب- إذا لم يوافق المكلف على التعديل أو التقدير أو لم يحضر جلسة المناقشة المحددة له مسبقا فانه يجوز لمأمور التقدير أن يصدر قراره بتقدير دخل المكلف والضريبة المستحقة عليه.

أما المادة (20) فقد عالجت حالة عدم قيام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، حيث أجازت لمأمور التقدير أن يقوم بإجراء التقدير على ذلك المكلف في ضوء المعلومات المتـوفرة لديـه، على أن يقوم بتبليغه إشعار بدخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليـه ومـدة الطعـن ويجوز للمكلف أن يقوم بالاعتراض خلال ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه.

وللتأكد من المعلومات الواردة في الإقرار، أو للتأكد من حقيقة الدخل المتحقـق لغايـات الوصول لمقدار الضريبة المستحقة على المكلف، أجازت المادة (22) من القـانون رقـم (17) لسنة2004 لمدير عام الضريبة أو أي موظف مفوض من قبله خطيا أن يجري التحقق الـلازم على محلات المكلفين ومكاتبهم وأن يدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزنة والسجلات والقيود والمستندات المتعلقة بالعمل، كما أجازت المادة المذكورة ضبط هذه السجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون ولمدة لا تزيد على ثلاثين يوما تجدد إذا دعت الحاجـة لأسباب معقولة بموافقة المدير الخطية. كما يجوز طلب هذه المعلومات لتنفيذ أحكام هذا القانون كما يجوز للمدير أيضا أو الموظف المفوض من قبله تبادل المعلومات الضريبية مـع الـدوائر المالية والضريبية وذلك لغايات الحفاظ على حق الخزينة العامة فقط.

يلاحظ أن المشرع الفلسطيني أعطى المدير أو الموظف المفوض خطيا منـه صـلاحية الدخول إلى أماكن عمل المكلف وله أيضا ضبط السجلات والدفاتر إلا أن المشرع وضع ضوابط لهذا الحق وهي:

1- أن صلاحية الدخول وضبط السجلات هي لمدير عام الدائرة أو من يفوضه خطيا.

2- إن ضبط السجلات والمستندات تكون لمدة لا تزيد عن ثلاثين يوما قابلة للتجديـد لأسـباب معقولة بموافقة المدير الخطية.

3- إن الدخول إلى أماكن العمل يجب أن يكون مستند على بيانات أو معلومات أو أدلـــة تفيــد بوجود بضائع أو مواد مثلا غير مشمولة بالكشف، أو فواتير وأوراق تجارية غير مرفقـــة بالإقرار. أي يجب أن يكون دخول أماكن العمل مبرر وله ما يبرره.

أما فيما يتعلق بالمعاملات الوهمية فقد جاءت المادة (13) بحالة جديدة أفرد لها المشـــرع الفلسطيني نص واضح، حيث نصت الفقرة (5) من المادة المذكورة على أنه إذا تعاطى شخص غير مقيم أي عمل ونشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون مع شخص مقيم، إلا أن مأمور التقدير أثبت هيمنة المقيم على النشاط بصورة لا تترك للمقيم دخلا أو ربحا، فـــان الضريبة تقدر في هذه الحالة على غير المقيم بالنظر إلى الأرباح الحقيقية وعليه دفع الضريبة، وفي حال تخلفه يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة إذا ثبتت سوء نيته. كذلك فقد أجاز القـــانون رقم (17) لسنة 2004 لوزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطيا وعند تـــوفر أدلـــة أن يعيد النظر بتمديد قيمة الضريبة المستحقة خلال أربع سنوات من السنة التالية لقـــرار مـــأمور التقدير المتعلق بأي سنة ضريبية وذلك بشروط وهي:

1- السماح للمكلف بتقديم ما لديه من أموال ودفوع.

2- عدم الفصل بالنزاع من قبل المحكمة المختصة.

3- إثبات واقعية النشاط أو الدخل الغير محاسب عليه.

ويجوز الطعن في هذا القرار أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ القرار[1].

---

(1) نصت المادة (24)على مايلي:

- يجوز للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطيا وعند توفر أدلة أن يعيد النظر بتمديد قيمة الضريبة المستحقة خلال أربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور الدخل المتعلق بأي سنة ضريبية شريطة أن يتـــيح للمكلـــف فرصة سماع أقواله وتقديم دفوعه، وأن يثبت واقعة النشاط أو الدخل الذي لم تتم محاسبة المكلف عليه من قبل مأمور التقدير وأن لا تكون المحكمة المختصة قد فصلت في موضوع النزاع.
- كما يجوز إعادة النظر في الإعفاءات القانونية والمبالغ المدفوعة على حساب الضـــريبة وتصـــحيح الأخطـــاء الحسابية والمخالفات القانونية خلال المدة المذكورة.

بقي أن نشير إلى أن المشرع الفلسطيني في القانون رقم (17) لسنة 2004 قد فرض عقوبـــات على عدم تقديم الإقرار خلال موعده أو إذا تضمن بيانات غير صحيحة أو مخالفـــة للواقـــع أو أدرج بيانات كاذبة.[2]

- يعتبر القرار الصادر سندا لأحكام هذه المادة قابلا للطعن لدى محكمة استئناف قضايا ضـــريبة الـــدخل خـــلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ إشعار التقدير.

(2) يراجع المادة (39) من القانون رقم (17) لسنة 2004.

الفصل الثاني

الطبيعة الخاصة لدين الضريبة

الطبيعة الخاصة لدين الضريبة

يختلف دين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى بأن وضع له المشرع نصوص تكفل الوفاء به، من حيث أنه مفروض بحكم القانون ولا يملك الدائن وهو الإدارة أن تتنازل عنه فهو لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية أو الممول وقرار الإدارة الضريبية بالربط ليس إلا كاشف لهذا الدين وليس منشىء له بل هو قائم بحكم القانون.

وحرصا من المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين فانه لا يخضع لأحكام التقادم المنصوص عليها في القانون المدني كما وانه لا يقاص مع غيره من الديون الأخرى وتملك الإدارة الضريبية وضمانا لتحصيله حق التقدم والتتبع لتحصيله من الممول قبل غيرها من الدائنين.

لذلك سوف نتناول في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: دين الضريبة مفروض بحكم القانون.

1- لا يتوقف دين الضريبة على إرادة الممول

2- لا يتوقف دين الضريبة على إرادة الإدارة الضريبية.

3- قرار ربط الضريبة كاشف وليس منشىء للدين.

المبحث الثاني: امتياز دين الضريبة

1- عدم جواز إجراء المقاصة.

2- عدم الخضوع لأحكام التقادم.

3- حق التقدم والتتبع.

المبحث الأول: دين الضريبة مفروض بحكم القانون

تعتبر المبالغ المستحقة للخزانة من الضرائب من أهم أنواع الديون العامة حيث تمثل الجزء الغالب منها. لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيلها بأسرع الطرق، فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة الضريبية به فهو مفروض وقائم بحكم القانون وما دور الإدارة الضريبية إلا كشف هذا الدين وبيانه بقرار الربط على الممولين.[1]

والدائن يملك الخيار بالمطالبة بدينه من عدمه، أما الإدارة الضريبية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها خيار في ذلك إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة من منحه القانون صلاحية تحصيله بل هو مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية الملزمة للإدارة والممولين على حد سواء.

لذلك سوف نتناول في هذا المبحث ما يلي:

1- لا يتوقف دين الضريبة على إرادة الممول.

2- لا يتوقف دين الضريبة على إرادة الإدارة الضريبية.

3- قرار ربط الضريبة كاشف وليس منشيء للدين.

1. لا يتوقف دين الضريبة على إرادة الممول.

يجب على الممول أن يسعى من تلقاء نفسه ودون انتظار مطالبة الإدارة الضريبية له للوفاء بدين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقه، إذ أن دين الضريبة وكما ذكرنا آنفا مفروض بحكم القانون وما على الممول إلا دفعه دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية السعي إلى مطالبته بأدائه. فيتحقق دين الضريبة بمجرد تحقق الواقعة المنشأة له.[2] وتحديد جزء من الواقعة المنشأة للدخل، وبتحقيق الواقعة المنشأة للدخل يصبح الممول مدين بمبلغ الضريبة، ولتحديد ذلك

(1) ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق. ص166

(2) ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق. ص166

أهمية بالغة، ليس فقط من حيث نشأة دين الضريبة وإنما من حيث معرفة النظام الضريبي الواجب التطبيق من حيث سعر الضريبة وحالات الإعفاء ومعرفة ميعاد سداد دين الضريبة وبدء سريان التقادم. فالواقعة المنشأة لدين الضريبة المتعلق بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة تتمثل في وضع الإيراد تحت تصرف صاحبه أي واقعة سداد الإيراد التي تسري عليه الضريبة كتوزيع الشركة الأرباح على المساهمين في الشركات المساهمة الخاصة. أما إيرادات النشاط التجاري والصناعي فيتحقق دين الضريبة بمجرد مباشرة الممول للنشاط وتحقيقه للأرباح.

فالقانون لا يعتد بإرادة الممول فيما يتعلق بتحقيق دين الضريبة، وحتى تحديد مقدار هذا الدين لا يتوقف على إرادة الممول، إذ أن الإقرار الضريبي والنفقات والإعفاءات التي يقدمها الممول وتحديده لمقدار الضريبة يخضع لرقابة الإدارة الضريبية حتى تتأكد من مطابقته للحقيقة والواقع. والحكمة من أن دين الضريبة واجب دون مطالبة فهو لضمان تحصيل هذا الدين في المواعيد المقررة قانونا لأن أموال الضرائب وهي تمثل الجزء الغالب من إيرادات الدولة يجب أن تدخل الخزانة في أوقاتها المحددة قانونا حيث يتوقف على حصيلتها سير المرافق العامة. ودين الضريبة محمول لا مطلوب إذ يتوجب أدائه من قبل الممول دون مطالبة من الإدارة الضريبية. وقد قننت التشريعات الضريبية هذا المبدأ رعاية للخزينة رغم تعارضه مع القاعدة المعمول بها في نطاق القانون الخاص والمتعلقة بالديون التي يكون منشؤها التعاقد والتي يلزم فيها الدائن بمطالبة مدينه بالوفاء بالدين.[1] وتذهب التشريعات الضريبية أيضا إلى إلزام الممول بدفع قيمة الضريبة المستحقة عليه أو جزء منها حتى ولو قام الممول بالطعن أمام القضاء الضريبي ذلك أن دين الضريبة يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشئة له طبقا للقانون ويتم الدفع من واقع الإقرار المقدم من الممول. [2] إذ يتوجب على الممول قبل تقديم طعنه أمام القضاء الضريبي أن يقوم بدفع مبلغ الضريبة المسلم به وذلك تحت طائلة رد الطعن المقدم من قبله. وبالتالي فان القانون لم يجعل لإرادة الممول أي أثر في تحصيل مقدار الضريبة بل أوجب أن

---

(1) جاء في المادة 93 من القانون رقم 14 لسنة 39 في مصر ما يلي (دين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير احتياج إلى مطالبة في مقر المدين)

(2) المادة 1/60 من القانون رقم (25) لسنة 64 والمادة 28/أ من القانون رقم 57 لسنة 85 في الأردن.

يتم الوفاء كاملا في الميعاد المقرر قانونا ودون أن يتوقف ذلك على منازعته.

2. لا يتوقف دين الضريبة على إرادة الإدارة الضريبية.

بما أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون الذي يحدد نسبته وكيفية تحصيله وطرق التحصيل فان هذا الدين لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية المكلفة بتحصيله.[1] وقد سبق وأن ذكرنا أن دين الضريبة يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشأة للدخل، وليس نتيجة القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية كقرار التقدير أو إخطار الممول. إذ أن هذه القرارات لا تنشىء دين الضريبة وإنما تكشف هذا الدين وتحدد مقداره. إذ أن هذا الدين مقرر للمصلحة العامة ولتحقيق هدف عام ورعاية لشؤون المرافق العامة لا لتحقيق مصلحة شخصية للإدارة الضريبية.

ومن هنا كان لا بد من وضع فوائد على التأخر في تنفيذ الالتزام بدين الضريبة طالما حل دفعه حيث لا يترك حرية فرض هذه الفوائد للإدارة الضريبية وإنما كفل القانون بيان مقدارها وكيفية دفعها. وبذلك خرج المشرع الضريبي عن القواعد المدنية المقررة التي تجيز اتفاق الطرفين على بيان التعويض وتحديد مقداره وشروط استحقاقه.[2] والإدارة الضريبية تملك إجراء التصالح مع الممول شريطة أن يكون ذلك وفق القانون، فتملك الإدارة الضريبية إجراء التصالح مع الممول والاتفاق على مبلغ الضريبة في مرحلة الطعن الإداري.

حيث يجوز لمأمور التقدير أن يتفق مع الممول على مبلغ الضريبة المختلف عليه، سواء أثناء مرحلة الاعتراض شريطة أن يتم ذلك وفق أحكام القانون.

ويجوز عرض الصلح أمام القضاء الضريبي وإذا اتفقت الإدارة الضريبية مع الممول تسقط الدعوى الضريبية. إلا أن ما يهمنا في هذا المجال هو الصلح الذي يجري قبل وصول النزاع إلى القضاء الضريبي، حيث يجوز أن تتفق الإدارة الضريبية مع الممول على الصلح في

---

(1) ذاتية القانون وأهم تطبيقاتها –مرجع سابق– ص.99

(2) في القانون المدني يتفق الدائن والمدين على مقدار التعويض ونسبته وكيفية دفعه وفق ما يتم الاتفاق عليه بين الطرفين.

المسائل الموضوعية دون القانونية. كالاتفاق على تقسيط دين الضريبة مثلاً، أما المسائل القانونية فلا يجوز إجراء الصلح بها كإخضاع الممول لمعدل شريحة غير المنصوص عليه في القانون أو منحه إعفاء بشكل مخالف للقانون، فهذه المسائل القانونية لا تملك الإدارة الضريبية التصالح بها مع الممول بشكل مخالف للقانون.

وكذلك خرج المشرع الضريبي عن الأصل الوارد في القواعد المدنية والتي تجيز للأطراف إجراء الصلح بينهما حسب الكيفية التي يريدوها بحيث أوجب على الإدارة الضريبية وفي حال عرض الصلح أن يتم ذلك وفق القانون ودون إهدار حق الخزانة العامة في تحصيل دين الضريبة الحقيقي طالما أن القانون وحده هو الذي يحدد وعاء الضريبة والأسس الواجب إتباعها للوصول إلى تحديد حقيقة الأرباح.

3. قرار ربط الضريبة كاشف لدين الضريبة وليس منشىء له

سبق أن ذكرنا أن دين الضريبة يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشأة له، ومن هنا فان قرار ربط الضريبة على الممول كاشف لهذا الدين ليس منشىء له. فالإدارة الضريبية ليست إلا جهة إدارية قائمة على تحصيل هذا الدين ولا تملك تحديد دين الضريبة في قرار الربط إلا بموجب ما نص عليه القانون. إذ أن قرار ربط الضريبة ما هو إلا إجراء تقوم به دائرة الضريبة لإعلام الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه. وهذا القرار لا ينشىء دين الضريبة بل يكشف هذا الدين. حيث تعتبر الضريبة مستحقة الأداء بمجرد حصول الممول على إيراد صافي يتجاوز حد الإعفاء الضريبي المقرر، حيث يعتبر القانون الضريبي مصدرا للالتزام بدين الضريبة. ويتضمن ربط الضريبة حساب قيمتها المستحقة للخزانة، وذلك بعد تحديد وتقدير عناصر الوعاء الضريبي.

ويمكن تعريف الواقعة المنشأة للضريبة بأنها الظرف أو العمل المادي الذي يرتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة.[1]

وبعد تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، يأتي دور الإدارة الضريبية في ربط الضريبة على الممول وإعلامه بها.

---

(1) يونس، أحمد البطريق: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر. 1998. ص64.

المبحث الثاني: امتياز دين الضريبة.

سبق أن ذكرنا أن دين الضريبة يختلف عن غيره من الديون الأخرى العادية سواء مـــن حيث طرق تحديد هذا الدين أو تحصيله. ولهذا عامله المشرع معاملة خاصة من حيث أنـــه لا يجوز إجراء المقاصة مع غيره من الديون، كما وتملك الإدارة الضريبية حق التقدم والتتبع فـــي تحصيله من الممول قبل غيرها من الدائنين، هذا بالإضافة لعدم خضوع هذا الدين لأحكام التقادم المدنية. وهذه الامتيازات فرضتها ذاتية القانون الضريبي وأهمية هذا الدين باعتباره من أهـــم مصادر الإيرادات للدولة.

لذلك سوف نتناول في هذا الفصل ما يلي تباعا:

1- عدم جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون.

2- عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم المدنية.

3- حق التقدم والتتبع.

1. عدم جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون.

من المقرر في القانون المدني أنه إذا أصبح المدين دائنا، وكان محل كـــل مـــن الـــدينين المتقابلين – ما في ذمة المدين للدائن وما في ذمة الدائن للمدين- نقودا وكان كل مـــن الـــدينين خاليا من النزاع مستحق الأداء صالحا للمطالبة انقضى الدينان بمقدار الأقل منهما عن طريـــق المقاصة.

فالمقاصة طريقة من طرق انقضاء الالتزام بمقدار الأقل وقد نظم القانون المدني أحكامها وشروطها. والمقاصة وان كانت تتم بقوة القانون إلا أنها ليست من النظام العام، مما يتعين معه لإنتاج أثرها أن يتمسك بها صاحب المصلحة فلا يجوز للمحكمة أن تحكم بها من تلقاء نفســـها. وبالتالي فهل يملك الممول حق التمسك والطعن بالمقاصة بين دين الضريبة المدين به وبين مـــا هو دائن للدولة به؟

اختلف الفقهاء في مدى جواز إجراء المقاصة بين دينين أحدهما دين الضريبة، فذهب البعض إلى جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة المدين به الممول وبين ما هو دائن به للدولة أعمالا لأحكام القانون المدني والذي نظم المقاصة باعتباره القانون العام، وطالما لم يرد نص في القانون الضريبي يمنع ذلك وذهب البعض إلى جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وبين ما أخذته دائرة الضريبة بغير حق وقصر المقاصة على هذه الحالة فقط، دون أن تمتد للديون الأخرى المستحقة للممول قبل الدولة. إلا أن الرأي الغالب من الفقهاء يستند إلى عدم جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون ويستندون في رأيهم إلى مجموعة من الحجج والبراهين أهمها ما يلي(1)

1- اختلاف طبيعة دين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى. إذ أن دين الضريبة ممتاز وله الأولوية قبل غيره من الديون ويحصل بالطرق الإدارية، أما دين الممول المستحق للدولة فلا يتمتع بأي امتياز، بل انه غير قابل للحجز وبما أن المقاصة لا تقع إلا في الديون المتحدة في النوع والجودة فانه لا مجال لأعمال المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون الأخرى المستحقة على الدولة.

كذلك وبما أن دين الضريبة تستطيع دائرة الضريبة في سبيل تحصيله إتباع إجراءات الحجز التحفظي والتنفيذي، فانه لا مجال لمقارنته مع الديون المستحقة على الدولة والغير قابلة للحجز والتي يتم تحصيلها بالطرق العادية.

2- إن طبيعة دين الضريبة وما له من أهمية باعتباره من أهم مصادر الإيرادات للدولة، ويترتب على عدم تحصيله الإخلال بسير المرافق العامة التي تقوم عليها الدولة. وبالتالي فان إجراء المقاصة بينه وبين غيره من الديون يؤدي إلى الإخلال بسير المرافق العامة ويؤثر سلبا على الميزانية العمومية.

3- تتبع الدول عادة إجراءات معينة عند سداد الديون الواقعة على الدولة لمصلحة مواطنيها

---

(1) يراجع مؤلف المنازعات الضريبية – مرجع سابق- ص55

وذلك بقصد التحقق من أوجه صرف الأموال العامة وعدم مخالفتها لنصوص الميزانية والقانون المالي.

4- عدم إنتاجية المقاصة في المجال الضريبي، ذلك أن المقاصة في الديون العادية تضمن للدائن استيفاء دينه قبل باقي الدائنين فيتجنب بذلك إعسار مدينه، وهذا غير موجود في المجال الضريبي على اعتبار أن الدولة لا تفلس وهي مليئة دائما. وبالتالي فان المقاصة غير منتجة للفرد.

5- إن الدولة تتمتع في تحصيل دينها بامتياز التقدم على باقي الدائنين للمطالبة بدين الضريبة من الممول المدين، وبما أن الإدارة لا تتزاحم مع الدائنين فان المقاصة في هذا المجال لا تكون منتجة للدولة.

وعلى الرغم مما تقدم فان التشريعات الضريبية لا تضع في العادة نصوصا تحظر بصريح النص منع جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون. وإنما تتجه إلى اعتبار دين الضريبة له حق الامتياز قبل غيره من الديون وكذلك اعتباره دينا ممتازا ومؤدى ذلك عدم جواز إجراء المقاصة بين هذا الدين وغيره من الديون الأخرى لاختلاف كل من الدينين من حيث النوع والجودة. ويذهب البعض إلى جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون متى وافقت دائرة الضريبة على ذلك.[1] وهي تعتبر مقاصة اتفاقية لا قانونية. إلا أن هذا الرأي لا يستند إلى أساس قانوني سليم. ذلك أن دائرة الضريبة إن وافقت على إجراء المقاصة إلا أنها بذلك خالفت القانون والذي يشترط جواز إجراء المقاصة اتحاد الدينين بالنوع والجودة ومن بين ذلك عدم قابلية أحدهما للحجز، كما وأن هناك إجراءات معينة قد وضعت لتحصيل الديون المدينة بها الدولة تضعها الدول في العادة لمراقبة صرف الأموال العامة، فلا يجوز أن يمتنع الممول عن أداء الضريبة في الميعاد تمسكا منه بالمقاصة بين دين الضريبة ودين آخر له قبل الدولة، لامتناع المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون.

---

(1) الجرائم الضريبية. أحمد فتحي سرور. مرجع سابق. ص 96

3. عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم المدنية

تتجه التشريعات إلى وضع مدد زمنية يستطيع خلالها صاحب الحق أن يطالب بحقه عن طريق اللجوء إلى القضاء، وبعد هذه المدة يسقط حقه في المطالبة. وذلك تحقيقا لاستقرار المعاملات وحتى لا يكون المدين رهينة بيد الدائن يطالبه في أي وقت بهذا الحق لذلك يضع المشرع مدة زمنية يستطيع خلالها الدائن أن يطالب مدينه بقيمة الدين.

أما في المجال الضريبي فان الأصل عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم المدنية، لاختلاف طبيعة هذا الدين عن الديون العادية، فالديون العادية المدنية تسقط بمضي خمس عشرة سنة إذا كان مصدرها الالتزام التعاقدي، أما الديون المستحقة للدولة من أموال الضرائب فهي لا تخضع لأحكام التقادم المدنية، وعادة ما يتم وضع نصوص قانونية تحدد المدة الزمنية التي يحق للدولة مطالبة الممولين بأموال الضرائب.

ففي مصر على سبيل المثال وضع المشرع في القانون رقم 157 لسنة 81 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 93 اجل لمطالبة الدولة بأموال الضرائب، حيث يسقط بعدها الحق في المطالبة وهذا الأجل هو خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار المنصوص عليه في القانون.[1] وهذا الأجل المضروب في القانون يسقط حق الممول أيضا في المطالبة بما دفعه من زيادات بمرور خمس سنوات. والجدير ذكره أن المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يضع أجل لتقادم دين الضريبة. وإنما وضع أجل لمأمور التقدير لقبول أو رفض الإقرار المقدم من الممول حيث حدد فترة ستة أشهر كفترة تقادم يسقط بعدها حق مأمور التقدير في رفض الإقرار أو تعديله، وفترة الستة أشهر تبدأ من تاريخ استلام مصلحة الضرائب إقرار الممول ومرفقاته.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الفلسطيني اعتبر أموال الضرائب من الديون الممتازة على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها.

---

(1) فهمي، محمد مرسي وسيد لطفي، عبد الله: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**. ط1 1999. ص289-290.

3) حق التقدم والتتبع

من الأصول الضريبية المقررة إيثار حق الدولة في اقتضاء دين الضريبة بتامين خـــاص يخول لها الأولوية في استيفاء دينها بحيث تتقدم على سائر الدائنين في الحصول على الضريبة المستحقة من أموال الممول وبذلك تفلت عند التنفيذ من قاعدة المساواة بين الدائنين، وذلك بقصد ضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلا كاملا حماية لحقوق الخزينة.[1] وبذلك خرج المشرع عن القواعد الخاصة في القانون المدني فيما يتعلق بحقوق الامتياز العامة والخاصة. فحقوق الامتياز العامة ترد على أموال المدين جميعها، بحيث تخول الدائن بها استيفاء دينه مقدما على غيره من الدائنين، ولا يخضع لنظام الشهر ولو كان محلها عقارا، إلا أنه لا يثبت فيها حـــق التتبـــع.[2] وحقوق الامتياز الخاصة وان منحت الدائن حق التتبع لتحصيل دينه، إلا أنها لا تـــرد إلا علـــى عقار أو منقول معين، ويجب فيها الشهر إذا وردت على عقار ولا يحتج بها على الحائز حسن النية في المنقول.

فامتياز دين الضريبة يكون على جميع أموال المدين من منقول وعقار، ويتم استيفاء هـــذا الدين من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت، وإذا أوردت على عقار فلا يشترط فيها الشهر. والامتياز المقرر لدين الضريبة يشمل كافة المبالغ الأخرى كالغرامـــات وفوائـــد التأخير المطالب بها الممول. لذلك فان دين الضريبة يختلف عن الديون العادية التي تنشأ بـــين الأفراد، في أن الدائن العادي لا يحق له توقيع الحجز على أموال مدينه لاستيفاء دينه منهـــا إلا بعد مطالبته به مطالبة رسمية. أما الدولة فتملك توقيع هذا الحجـــز علـــى أمـــوال المـــدينين بالضريبة دون مطالبتهم بها.[3]ويتضح من نص المادة (46) من مشروع قانون ضريبة الـــدخل الفلسطيني، إن المشرع الفلسطيني قرر حق الامتياز لجميع الضرائب المستحقة بموجب أحكـــام

([1]) ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها – مرجع سابق، ص160

(2) ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها – مرجع سابق– ص 162

(3) فهمي، محمد مرسي وسيد لطفي، عبد الله: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية.** ط1، 1999. ص 230.

هذا القانون. إذ نصت المادة المذكورة على ما يلي (تعتبر جميع أمــوال الضــرائب المســتحقة بموجب أحكام هذا القانون دينا ممتازا على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبــل المديريــة ودوائرها).

وكذلك اعتبرت أموال الضرائب والرسوم من الديون الممتازة امتيازا خاصاً وذلك وفق ما ذهبت إليه المادة 115 من قانون الإجراء رقم(31) لسنة 52، واعتبرت المادة 117 مــن ذات القانون أن أصحاب حق الامتياز الخاص يتقدمون في تحصيل ديونهم على أصحاب حق الامتياز العام.[1]

ويترتب على اعتبار دين الضريبة دين ممتازا ومقدم على باقي الديون الأخــرى. عــدم اتحاده مع غيره من الديون مما يعني عدم جواز إجراء المقاصة بينه وبين غيره من الديون حتى ولم ينص المشروع الفلسطيني صراحة على ذلك. كذلك فان دين الضريبة واجب الدفع من قبل الممول بمجرد تحقق الواقعة المنشاة له، ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعينــة من قبل المديرية ودوائرها. وهذا ما يستفاد من نص المادة المذكورة.

والمشروع الفلسطيني أيضا أوجب دفع الضريبة حتى ولو صدر حكم بحق الممول عقوبة الحبس أو الغرامة وهذا يستفاد من نص المادة (45) من المشروع والتي جاء فيهــا (إن اتخــاذ الإجراءات المتعلقة بالعقوبة أو الغرامة أو عقوبة الحبس بمقتضى هذا القانون لا يعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة) كذلك ولضمان تحصيل دين الضريبة في مواعيده المقررة أعطــى المشروع الفلسطيني مدير دائرة الضريبة وبعد موافقة وزير المالية وبناءا على أسباب مبــررة الحق في الطلب من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بمنع الممول من السفر إلى خــارج البلاد وذلك في المادة (44) من المشروع.

أما القانون رقم (17) لسنة 2004 فقد اعتبر جميع الضرائب المستحقة بأحكام هذا القانون

---

(1) نصت المادة 115 من قانون الإجراء رقم (31) لسنة 52 الساري المفعول في الضفة الغربية على ما يلي: (الــديون الممتازة امتيازا خاصا هي، 1- الرسوم والضرائب المفروضة للدولة على الأموال المنقولة وغير المنقولة...) أما المــادة (117) من ذات القانون فقد نصت على (أصحاب حق الامتياز الخاص يتقدمون في استيفاء ديونهم على أصــحاب حــق الامتياز العام).

دينا ممتازا على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة. بحكم القانون وهذا ما أكدته المادة (44) من القانون، واعتبرت هذه المادة أيضا أن دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل الدائرة ومديرياتها.

واخيرا فعل المشرع عندما اعتبر دين الضريبة دينا ممتازا ليس فقط على أموال المـــدين بها وإنما على الملتزم بتوريدها، ذلك أن الضريبة قد تكون مستحقة ليس على المدين فقط وإنما قد تكون على شخص آخر كلفه القانون بتوريدها، كرب العمل الملتزم بتوريد الضـــريبة عـــن العمال الذين يعملون تحت إمرته. كذلك في سبيل منع المكلف من الهرب فقد نصت المادة (42) من القانون رقم (17) لسنة 2004 على ما يلي يصدر منع سفر المكلف لغرض ضمان تحصيل الضريبة المستحقة عليه، بقرار من المحكمة المختصة بناءا على طلب يتقدم بـــه المـــدير بعـــد موافقة الوزير وموضحا أسباب طلبه ومبرراته). وكذلك فقد أجاز القانون حجز أموال المكلف من قبل المحكمة المختصة بناءا على طلب المدير بعد موافقة الوزير، شريطة أن يكون المكلف قد تخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه.

كذلك فقد جاء المشرع الفلسطيني في القانون رقم (17) لسنة 2004 بحالة جديـــدة فـــي مجال إجراء المصالحة مع المكلفين فقد جاء في المادة 3/39 ما يلي: (يجوز للمدير أن يجـــري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافا لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقـــف أي إجراءات متخذة وان يجري أية مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها).

وهذه الفقرة أجازت للمدير إجراء المصالحة مع كل من ارتكب أو حـــاول أو حـــرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة فيما يتعلق بالجرائم التي نصت عليهـــا المـــادة (39) من القانون. وبتفسير نص المادة المذكورة فيلاحظ أن هذه المصالحة قد اقتصرت علـــى مدير عام الضريبة دون غيره، والذي يجوز له بموجب هذا النص وقف الإجراءات الجزائيـــة المتخذة سواء كانت أمام النيابة العامة أو أمام المحكمة شريطة عدم صدور الحكـــم الجزائـــي. وكذلك فقد جاء بالمادة (43) من القانون أن اتخاذ الإجراءات المتعلقة بالعقوبـــة أو الغرامـــة أو الحبس بمقتضى هذا القانون لا يعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة. يبقـــى واجـــب دفـــع الضريبة ملقى على عاتق المكلف على الرغم من جميع الإجراءات السابقة التي اتخـــذت فـــي مواجهته.

الفصل الثالث

إمتيازات تحصيل دين الضريبية

إن العملية الضريبية تبدأ منذ تحقق الواقعة المنشأة للدخل، أي مجرد توفر مصادر الدخل للممول. عند ذلك تبدأ الإدارة الضريبية بعملية تحديد دين الضريبة ومن ثم عملية تحصيله، وان ما يهم الإدارة الضريبية بعد عملية تحديد هذا الدين هو دخول هذا الدين إلى الخزانة العامة، وذلك بما يتفق وأحكام القانون.

إن تحصيل دين الضريبة يتطلب إجراءات ووسائل تمكن الإدارة الضريبية من سرعة تحصيله وبأقل تكلفة ممكنة. وتختلف إجراءات التحصيل بحسب اختلاف طبيعة الدين. فهناك بعض الديون التي يتم تحصيلها قبل وصول الدخل إلى الممول كطريقة الحجز في المنبع للرواتب والأجور، وهناك طريقة الحجز التنفيذي على أموال الممول المستحقة عيه أموال الضرائب وهناك نظام السلفيات على حساب الضريبة.

لذلك سوف نتناول في هذا الفصل ما يلي تباعا:

المبحث الأول: التنفيذ المباشر بالحجز

1- الحجز التنفيذي

2- الحجز التحفظي

3- الحجز في المنبع

المبحث الثاني: التحصيل على حساب دين الضريبة مقدما.

1- الدفع من واقع الإقرار قبل اعتماده.

2- تحصيل الإدارة الضريبية سلفيات على حساب دين الضريبة.

المبحث الأول: التنفيذ المباشر بالحجز.

سوف نتناول في هذا المبحث الإجراءات المتعلقة بتحصيل دين الضـــريبة عـــن طريـــق الحجز الذي تلجأ إليه الإدارة الضريبية سواء كان دين الضريبة مستحق كما هو الحـــال فيمـــا يتعلق بالحجز التنفيذي، أو كان دين الضريبة عرضة للضياع ولكنه غير مستحق كما هو الحال فيما يتعلق بالحجز التحفظي. وكذلك سوف نتناول في هذا الفصل إجراءات الحجز فـــي المنبـــع والذي تلجأ إليه الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها.

وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

1- الحجز التنفيذي.

2- الحجز التحفظي.

3- الحجز في المنبع.

1. الحجز التنفيذي

لقد سبق القول وأن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشأة له طبقا للقانون. وهذه الواقعة تولد مع ميلاد الإيراد الخاضع للضريبة. وإذا ما نشأ دين الضريبة كان واجـــب الأداء بعد صدور القرار بربطه بطريقة نهائية، وتلجأ الإدارة الضريبية إلى الحجز التنفيـــذي عنـــدما تصبح الضريبة مستحقة الأداء وبعد الانتهاء من كافة الإجراءات المتعلقة بربط الضريبة.

ويقصد بالحجز التنفيذي أي الحجز المقرون بالتنفيذ، أي بيع الأموال المحجوزة وتحصيل ثمنها، ويوقع هذا الحجز إذا كان دين الضريبة معلوما للممول من واقع إقراره أو على أســـاس ربط الضريبة على الممول واعتبارها نهائية، ولم يقم الممول بدفعها في الموعـــد المحـــدد فـــي القانون.

ويجدر بنا القول في هذا المقام أن التشريعات الضريبية وفيما يتعلـــق بتحقيـــق الواقعـــة المنشأة للدخل، قد اتجهت إلى الأخذ بمبدأ الاستحقاق كأساس لفرض الضريبة حيث اعتبرت أن

مجرد استحقاق الدخل ودون قبضه يكفي لتحقيق الواقعة المنشأة للدخل وبالتالي فان دين الضريبة يستحق في هذه الحالة على الممول. وقد اعتبر القانون رقم (25) لسنة64 والساري لـــدينا أن قبض الدخل وليس مجرد استحقاقه هو الذي يعتبر أساس في فرض الضريبة، أي أن القانون أخذ بمدأ القبض وليس الاستحقاق كأساس لفرض الضريبة.

وفي الحالة التي يكون فيها الحجز على مال نقدي، كالحجز على أمـــوال الممـــول لـــدى البنوك ففي هذه الحالة يبقى الحجز قائما لحين دفع مبلغ الضريبة المدين به. وإذا لم يـــتم الـــدفع تستوفي دائرة الضريبة دينها من الأموال المحجوزة بما يساوي مبلغ الضريبة.

وفي القواعد المدنية المقررة يتطلب إيقاع الحجز التنفيذي وجود سند تنفيذي بحوزة الدائن يحتج به في مواجهة المدين أمام القضاء كالسندات التجارية أو الصرفية أو قرار محكمة وذلـــك كما تتطلبه المادة 33 من قانون الإجراء الأردني رقم (31) لسنة 52 المعمول به.وهـــذا أيضـــا يشترط في المسائل الضريبية حيث يتطلب إيقاع الحجز التنفيذي وجود سند تنفيذي سواء كـــان ذلك إقرار الممول في حال الدفع من واقع الإقرار أو قرار ربط الضريبة، ولذلك يجب أن يكون دين الضريبة ثابت بسند ومحقق الوجود ومعين المقدار.

وقد حددت المادة (8) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لســـنة 52 والســـاري المفعول لدينا السند التنفيذي بأنه أمر الحجز الصادر من مأمور التقدير.

ويثور السؤال عما إذا كان من حق الإدارة الضريبية إيقاع الحجز التنفيذي قبل إصـــدار قرار ربط الضريبة واعتبارها نهائية؟

للإجابة على هذا التساؤل لابد من معرفة كيفية دفع الضريبة وتحصيلها، فقد يكون دفـــع الضريبة على أقساط محددة وقد يكون عن طريق الخصم في المنبع عند فرضها على الأجـــور وما في حكمها أو بالدفع من واقع الإقرار أو بالدفع عند تسوية الحساب. وفـــي جميـــع هـــذه الحالات تكون الضريبة واجبة الأداء سواء كانت نهائية أم لا وسواء صدر قرار الـــربط أم لا. وعند ذلك يجوز للإدارة الضريبية إيقاع الحجز على أموال الممول المنقولة وغير المنقولة طالما

استحق دين الضريبة. وقد أجازت المادة(5) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 52 والساري لدينا حق إيقاع الحجز على من تخلف عن دفع المبالغ المستحقة في الوقت المعين في القانون. ولم يشترط القانون إصدار قرار الربط حتى يتم اللجوء إلى الحجز التنفيذي. وحيث أن نشأة دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية ولا على إرادة الممول كما ذكرنا سابقا.فان التنفيذ على أموال الممول يقع لضمان استيفاء الإدارة الضريبة لحقها كاملا وذلك بما يستحق لها بمقتضى القانون ولو لم ينشأ دين الضريبة، فالقانون قد يرتب مبالغ مقدمة على حساب الضريبة كالتحصيل في المنبع أو الدفع على حساب الضريبة، ففي هذه الحالة فان من حق الإدارة الضريبية اللجوء إلى التنفيذ على أموال الممول لضمان تحصيل هذا الدين.

كذلك يتطلب إيقاع الحجز التنفيذي لجوء الدائن إلى القضاء أما فيما يتعلق بدين الضريبة فتلجأ إليه الإدارة الضريبية دون حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك.[1] كما يجوز إجراء الحجز التنفيذي على الأموال الموجودة تحت يد الغير، ويسري قرار الحجز من تاريخ صدوره وتبليغه إلى الممول أو إلى الغير إذا كان الحجز وقع عليه.ويعتبر الحجز التنفيذي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبي لتحصيل دين الضريبة والمحافظة على حقوق الخزانة العامة. ويحق للمتضرر من قرار الحجز أن يلجأ إلى القضاء الضريبي لفسخ أو إلغاء قرار الحجز.

ويقع الحجز التنفيذي على كافة أموال الممول المنقولة وغير المنقولة بما يساوي دين الضريبة، ويسري قرار الحجز لحين تحصيل دين الضريبة. سواء تم تحصيله بقيام الممول بدفع ما هو مستحق عليه، أو من خلال بيع ما تم الحجز عليه، حيث تقوم دائرة الضريبة ببيع الأموال المحجوزة وتحصيل دين الضريبة. والإدارة الضريبية لا تملك توقيع الحجز التنفيذي على أموال الممول إلا بعد مطالبته بدين الضريبة سواء كان ذلك من خلال تبليغه قرار التقدير والربط أو من خلال إلزامه بالدفع من واقع الإقرار المقدم منه.

وقد حدد مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لمأمور التقدير فترة تسعين يوما يجوز

(1) فهمي، محمد مرسي وسيد لطفي، عبد الله: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية ط1 1999. ص232.

خلالها للممول أن يقوم بدفع الضريبة المستحقة عليه تبدأ من تاريخ تبليغه إشعارا خطيا بوجوب دفعها وإلا يجوز لمأمور التقدير وبعد موافقة المدير أن يشرع بتطبيق أحكام قـانون الأمـوال العامة المعمول به. وهذا ما حددته المادة (26) من المشروع. وتتقيد الإدارة الضريبية بتوقيـع الحجز على ما أجاز القانون الحجز عليه من أموال للممول، ولا يجوز توقيع الحجز على أموال لا يجيز القانون الحجز عليها، وقد حددت المادة (13) من قانون تحصيل الأموال التي لا يجوز الحجز عليها وهي كالتالي:

1- أي متاع يراه الحاكم الإداري (مأمور التقدير) لازما للمكلف في ملبسه ومسكنه مع عائلته.

2- الأدوات والآلات والبذار والعلف والحيوانات اللازمة للمكلف.

3- المحصولات قبل الحصاد والبقول والفواكه غير الناضجة.

4- المسكن الشرعي والأرض.

5- أي مبلغ زاد عن الربع من مرتبات المتقاعدين من موظفي الحكومة.

6- أي مبلغ زاد عن الثلث من مرتب المكلف أو من مخصصات أعضاء مجلس الأمة.

7- نفقات السفر للموظف وعضو مجلس الأمة.

8- مرتبات التقاعد المخصصة للأيتام والأرامل والنفقة المحكوم بها.

وينقضي الحجز التنفيذي إما بأداء مبلغ الضريبة المطلوب مضافا عليه النفقات، أو بالتنفيذ على ممتلكات الممول بالبيع بالمزاد العلني.

2. الحجز التحفظي

يقصد بالحجز التحفظي أن يتحفظ الدائن على أموال المدين ريثما يستصدر قـرارا مـن المحكمة تخوله حق التنفيذ على هذه الأموال، ولا يكون إلا بناء على حكم قضـائي، ولا تلجـأ دائرة الضريبة إلى إجراء هذا الحجز إلا إذا كانت الضريبة لم تصبح بعد واجبة الأداء وكانـت

تخشى على حق الخزانة العامة من تعرضه للضياع.

أما إذا كانت الضريبة واجبة الأداء بحكم القانون، فتلجأ دائرة الضريبة في تحصيلها إلـى الحجز التنفيذي مباشرة. والحق في توقيع الحجز التحفظي يكون لدائرة الضريبة مباشـرة دون حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك، وهذا استثناء على ما ورد في المسائل المدنية من أن حق توقيع الحجز التحفظي يكون للدائن بقرار من قاضي الأمور المستعجلة.

والغرض هنا أن قرار ربط الضريبة لم يصدر بعد، ولكن لأسباب جدية تقـدرها دائـرة الضريبة من أن حقوق الخزانة معرضة للضياع تقوم بإصدار الأمر بالحجز التحفظـي علـى أموال الممول حتى يتم ربط الضريبة بشكل نهائي.[1]

ولما كان السند في تخويل مصلحة الضرائب حق توقيع الحجز التحفظـي علـى أمـوال الممول هو حماية حقوق الخزانة العامة من خطر يتهددها كما سبق بيانه. فلا يجوز توقيع هـذا الحجز إذا لم يوجد هذا الخطر، فمثلا إذا قدم الممول إلى مصلحة الضـرائب خطـاب بمقـدار الضريبة المتوقع استحقاقها في ذمته فلا يجوز توقيع الحجز التحفظي على أمواله في مثل هـذه الحالة لانتفاء وجود خطر على حقوق الخزانة العامة. [2]

ويقع الحجز التحفظي على أموال الممول المنقولة والثابتـة بمقـدار الضـريبة المتوقـع استحقاقها عليه، ويسري هذا الحجز من تاريخ صدوره وتبليغه إلى الممول. ويختلف الحجـز التحفظي في القضايا الضريبية عن الحجز التحفظي في القضايا المدنية كما يلي:

---

(1) في مصر أعطى القانون رقم 187 لسنة 93 لرئيس مصلحة الضرائب أن يصدر أمرا بحجز الأمـوال التـي يـرى استيفاء الضرائب منها تحت أي يد كانت وتعتبر هذه الأموال محجوزة حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها، إلا إذا رفع الحجز بقرار من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو كان قد مضى أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة.

(2) الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية (مرجع سابق) ص 232.

1- يتطلب الحجز التحفظي في القضايا المدنية إصدار قرار من قاضي الأمور المستعجلة في الوقت الذي لا يتطلب الحجز التحفظي في القضايا الضريبية إصدار قرار من المحكمة بل يكفي لإيقاعه إصدار قرار من المدير بناءا على أسباب جديدة ومبررة تتطلب إيقاعه.

2- يتسم إيقاع الحجز التحفظي في القضايا الضريبية بالسرعة.

3- إن الإدارة العامة تقوم فيه بدور طالب التنفيذ ودور ممثل السلطة في إجرائه.

4- إن إجراءات الحجز التحفظي في القضايا الضريبية تتم بالسرعة وأن إجراءاته مبسطة روعي فيها تغليب مصلحة الدائن وهي مصلحة الضرائب على مصلحة المدين الممول.(1)

5- يتطلب إيقاع الحجز التحفظي في المسائل المدنية وجود كفيل يكفل طالب الحجز إذا ما كان غير محق في طلبه، وهذا غير موجود في المسائل الضريبية.

ولما كان الحجز التحفظي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة فانه وفي نفس الوقت فلا يجوز أن يكون إلى ما لا نهاية، بل يجب على الإدارة الضريبية أن تقدر دين الضريبة وأن تبلغ الممول المحجوز عليه قرار التقدير ومقدار الضريبة المستحقة عليه. فإذا قام بدفع دين الضريبة أزيل قرار الحجز، وإذا لم يقم بالدفع تقوم دائرة الضريبة بالتصرف بالأموال المحجوز عليها لتحصيل دين الضريبة بعد تحديده وتبليغ الممول بمقداره.

بقي أن نشير إلى الحجز التحفظي لا يقع إلا على الأموال التي يجيز القانون الحجز عليها، ولا يجوز إيقاعه على الأموال التي لا يجيز القانون الحجز عليها. وقد بين قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001 الأموال التي يجوز الحجز عليها والأموال التي لا يجوز الحجز عليها.وكذلك المادة (13) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 52 وقد أجازت المادة (63/ج) من القانون رقم (25) لسنة64 والساري لدينا إيقاع الحجز التحفظي على الضرائب التي تم تقديرها حتى ولو أنها لم تصبح واجبة الأداء مما يعني أن بعض الضرائب التي لم يتم تقديرها بعد لا يجوز إجراء الحجز التحفظي بسببها كنظام الحجز في المنبع وفي هذا قصور في التشريع.

---

(1) السيد، عبد المولى: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**. دار النهضة العربية، 1995. ص 408.

3. الحجز في المنبع:

تلجأ الإدارة الضريبية في تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز في المنبع، والتـــي تتميز عن غيرها من طرق الجباية من ناحية لجوء الإدارة الضريبية إلى تطبيقها قبل حصـــول الممول على الدخل. فلا تنتظر لحين انقضاء مدة حصوله عليه وتنطوي طريقة الحجز في المنبع على تكليف شخص ثالث تربطه بالممول الحقيقي علاقة يحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة إلى الخزانة العامة، وقد تكون العلاقة بين الممول الحقيقي والشخص الثالث أما علاقـــة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد، حيث تلتزم الشركة باقتطاع مبلغ الضريبة من قيمة أرباح الأسهم قبل توزيعها علـــى أصحاب الأسهم. وقد تكون العـــلاقة بين الممول والشـــخص الثالث علاقـــة تبعية كما في حالة استحقاق الأجـــور والمرتبات، حيث يلتزم رب العمل باستقطاع مبلغ الضـــريبة قبـــل توزيـــع الأجور والمرتبات.(1)

فالإدارة الضريبية في حالة الحجز في المنبع تواجه شخصين مختلفين، أولهمـــا الممـــول الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة، وثانيهما المكلف بجباية الضـــريبة وتوريـــدها للخزانـــة العامة. وطريقة الحجز في المنبع تنطوي على ميزات للإدارة الضريبية من أهمها أنهـــا تعتبـــر أكثر طرق الجباية ملائمة للخزانة العامة، وذلك لما تحققه من وفرة الحصـــيلة والحيلولـــة دون التهرب من أداء الضريبة، علاوة على تزويدها للخزانة العامة بسيل متدفق من المـــوارد علـــى مدار السنه، ويتم اللجوء إلى هذه الطريقـــة لتحصـــيل الضـــرائب علـــى الرواتـــب والأجـــور والمعاشات، حيث تلزم التشريعات أصحاب العمل بتوريد مقدار الضريبة المستحقة على أجـــور ورواتب العمال والموظفين قبل تسليم الدخل إليهم، وفي القطاع العام يتم اقتطاع مقدار الضريبة مباشرة لصالح الخزانة قبل حصول الموظف على راتبه. ويلتزم صاحب العمل بتقديم كشـــف إلى دائرة ضريبة الدخل مبينا فيه أسماء كافة العاملين والموظفين ومقدار الراتب الذي يتقاضـــاه كل واحد منهم، ويحق لدائرة الضريبة أن تتحقق من هذا الكشف بعمل كشف على مكان العمـــل

(1) يونس، أحمد البطريق: **النظم الضريبية**. الدار الجامعية، 1998 ص 80.

وإحصاء عدد الموظفين والتأكد من مقدار رواتبهم.

وتعتبر طريقة الحجز في المنبع من الامتيازات المقرة لدائرة ضريبة الدخل في تحصيلها لدين الضريبة، علاوة على أنها استثناء عن الأصل العام، حيث أن الأصل في دفع الضريبة هو نهاية السنة المالية للممول ويتم دفع الضريبة بشكل سنوي، أما في هذه الحالة فيتم اقتطاع مبلــغ الضريبة كل شهر وتوريده للخزانة العامة على أساس مجموع ما يحصل عليه الممول الموظف من مرتبات وما في حكمها خلال السنة وذلك بعد منحه الإعفاءات المقررة له.(1) وقــد ألزمــت المادة 28/ أ/1 من القانون رقم (25) لسن64 كل شخص يكون مسئول عن دفع أي دخل يخضع للضريبة أن يخصم عند الدفع ضريبة الدخل المبلغ الواجب دفعه وفقا للطريقة المقــررة علــى أساس الفئة المقرر في القانون. وتأكيدا لذلك فقد ألزمت الفقرة الثانية من ذات المادة الشــخص الذي يجري الخصم أن يقدم إلى مأمور التقدير في كل شهر حسابا بالمقادير التي خصمها إلــى مأمور التقدير في كل شهر.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد ألزم كل شخص مسئول عــن الــدفع أي راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة أن يخصم عند دفعها الضريبة المقررة، على أن يتم توريد هذه المبالغ مع كشف مرفق بها كل خمسة عشر يوما من تاريخ الدفع (المادة 1/33).

أما المشروع الفلسطيني فقد أجاز لمديرية ضريبة الدخل أن تطلب من المحكمــة الحجــز على أموال وممتلكات الممول لغرض استيفاء الضريبة المستحقة عليه، وهذا ما أكدتــه المــادة 7/30 من مشروع القانون. أما المادة 1/43 فقد أجازت الحجز على أموال الممول مــن قبــل المحكمة المختصة بناءا على طلب مدير دائرة الضريبة وبعد موافقة وزير المالية ويكون الحجز على الممول الذي تخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه.

بالرجوع إلى المادتين المذكورتين نلاحظ أن المشروع الفلسطيني جعل قرار الحجز بيــد المحكمة المختصة وهي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وفي ذلك مســاس بحــق الإدارة

(1) المنشاوي، عبد الحميد: **الضريبة الموحدة (علما وعملا)**. المكتب العربي الحديث، 1997، ص 317.

الضريبية بإجراء الحجز بشكل سريع دون إهدار لحق الخزانة العامة. وعلى الرغم من أن الحجز على أموال الممول فيه مساس بحرية الممول وأمواله إلا أن إجراء الحجز من وجهة نظري يجب أن يكون للدائرة الضريبية بقرار يصدر من المدير بعد موافقة الوزير ويكون قرار رفع الحجز للمحكمة المختصة التي يحق لها إذا ما تبين لها أن قرار الحجز في غير محله أن ترفعه وتلغيه.

وكذلك يلاحظ أن المشروع الفلسطيني لم يفرق بين الحجز التحفظي والحجز التنفيذي، بل أن المادتين المذكورتين آنفا فقد جاء بهما كلمة الحجز دون تحديد ما إذا كان حجز تحفظي أو تنفيذي، وبالرجوع إلى نصوص تلك المادتين نلاحظ أن مشروع القانون قد قصد الحجز التنفيذي بالمادة 1/43، وذلك واضح من خلال استقراء نص المادة 1/43 والذي حددت الممول الذي يقع الحجز على أمواله وهو الممول الذي تخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه. أما المادة 7/30 فقد أراد المشروع بها الحجز التحفظي حيث تم إيقاع الحجز على ممتلكات الممول لغرض استيفاء الضريبة المستحقة وجاءت هذه الفقرة التي عالجت منع الممول من السفر.(1) وكان على المجلس التشريعي أن يوضح كلا الحجزين بنصوص واضحة وصريحة، هذا فضلا عن أن المشروع لم يعالج أحكام كل نوع من أنواع الحجز بشكل أكثر تفصيلا، وعلى الرغم من ذلك فان الحجز التحفظي والتنفيذي تمت معالجة أحكامها في قانون تحصيل الأموال العامة رقم(6) لسنة1952 والساري لدينا.

لذا فان المادة 7/30 قد عالجت الحجز التحفظي والمادة 1/43 قد عالجت الحجز التنفيذي. والمشروع الفلسطيني وان كان قد أخذ بكلا الحجزين في مشروع القانون إلا أنه لم يوضح أمور كثيرة متعلقة بالحجز كشروط إيقاعه ومتى يحق للإدارة الضريبية إيقاعه وكيفية رفع شارة الحجز والجهة المختصة برفع الحجز وما إلى ذلك من أمور أخرى. وقد أجازت المادة (36) من المشروع لمأمور التقدير وبعد تسعين يوما من تاريخ تبليغ الممول إشعارا خطيا لدفع الضريبة وتخلف عن دفعها أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال رقم (6) لسنة 52

---

(1) نصت المادة 7/30 من المشروع على ما يلي: (يمكن للمديرية أن تلجأ للمحكمة المختصة وذلك في حالة الحصول على قرار بمنع الممول من السفر والحجز على ممتلكاته لغرض استيفاء الضريبة المستحقة...)

والذي يمتاز بالسرعة والبساطة في إجراءات تحصيل الأموال العامة. وقد أعطت الفقـرة (ج) من المادة (63) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 64 والساري المفعـول فـي الضفة الغربية مأمور التقدير أمرا بشأن الحجز على ممتلكات الممول وذلك في حالة كانت لديه أسباب تدعوه للشك في تحصيل مبلغ الضريبة.

أما الحجز في المنبع كطريقة لتحصيل دين الضريبة فقد عالجها المشرع الفلسطيني فـي المادة (33) من المشروع.حيث ألزم المشروع الفلسطيني كل شخص مسئول عن دفع راتـب أو أجر أو علاوة أو مكافأة وما في حكمها أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدرة وأن يقـوم بتوريدها إلى مديرية الضريبة مع كشف مرفق بها خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ الـدفع. ويجوز لمأمور التقدير إعادة النظر في هذه الضرائب خلال سنتين مـن تـاريخ اقتطاعهـا إذا توفرت لديه بيانات وأدلة تثبت ما جاء في الكشف المقدم.وخيرا فعل المشروع الفلسطيني عندما اعتبر أن تخلف صاحب العمل عن خصم أو دفع الضريبة التي ألزمه القانون دفعها يعتبر عنـد ذلك ملزم بدفعها وتحصل الضريبة كما لو أنها مستحقة عليه.[1] وأجاز المشـروع الفلسـطيني لمأمور التقدير التأكد من التزام صاحب العمل بأحكام القانون بأن أعطى مأمور التقـدير حـق الإطلاع على السجل الخص بأسماء المـوظفين والمسـتخدمين ومقـدار رواتـبهم وأجـورهم والإعفاءات التي لهم ويكون ذلك في المنشأة نفسها. حيث نصت المادة (3/2/33) على ما يلي:

(يتعين على كل صاحب عمل أن يكون لديه سجل خاص يتضمن أسماء المستخدمين لديه ورواتبهم وأجورهم وأية علاوات أخرى والإعفاءات المستحقة لهم والتعديلات التي تطرأ عليها. ويجوز لمأمور التقدير الإطلاع على السجل للتأكد من الالتزام بأحكام هذا القانون). والتحصيل لحساب الضريبة يكون بعدة نظم، ومنها نظام السلفيات وهو ما يعنينا في هـذا المقـام ونظـام الحجز في المنبع ونظام الإضافة لحساب الضريبة. [2]

---

(1)المادة (1/2/33).

(2) يعرف نظام الإضافة بأنه إضافة قدر معين من المال إلى ما يستحق في ذمة الممول لإحدى المصـالح الحكوميـة أو الهيئات العامة أو الشركات أو المنشآت التي يحددها القانون، وتحصيل هذا القدر ثم توريده إلى مصلحة الضرائب.يراجع مؤلف الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق. ص209.

المبحث الثاني: التحصيل على حساب دين الضريبة مقدما.

من المقرر أن دين الضريبة لا يستحق في ذمة الممول الذي يباشـــر نشـــاطا تجاريـــا أو صناعيا أو مهنيا إلا بعد حدوث الواقعة التي أنشأته وهي انتهاء السنة الضريبية بحصوله علـــى ربح من مباشرته نشاطه يسمح باقتضاء الضريبة منه.

وتتجه التشريعات الضريبية في الوقت الحالي إلي تحصيل مبالغ من الضريبة أثناء مباشرة الممول نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني وذلك تحت حساب الضريبة، على أن يتم خصم هذه المبالغ من مقدار الضريبة التي يتضح استحقاقها عليه بعد انتهاء السنة الضـــريبية وثبـــوت حصوله على ربح.

ومن هنا سوف نتناول في هذا المبحث ما يلي:

1- الدفع من واقع الإقرار.

2- تحصيل الإدارة الضريبية سلفيات على حساب دين الضريبة.

1. الدفع من واقع الإقرار

تتجه التشريعات الضريبية – وكما ذكرنا سابقا- في الوقت الحالي إلى إعطـــاء الممـــول فرصة تحديد دخله والنفقات التي يطالب بها والإعفاءات المقررة له وبالتالي دخلـــه الخاضـــع للضريبة ومقدار الضريبة المستحقة عليه، وذلك بموجب إقرار يقدمه للإدارة الضريبية.والأصل أن يتم فحص الإقرار للتأكد من صدق المعلومات الواردة فيه ومدى مطابقتهـــا لحقيقـــة نشـــاط الممول، إلا أن الإدارة الضريبية وهي تسعى إلى سرعة تحديد دين الضريبة وسرعة تحصـــيله فقد أجاز لها المشرع اعتماد إقرار الممول للدفع من خلال واقع هذا الإقرار مع بقاء حق الإدارة بفحص هذا الإقرار وإلزام الممول بدفع الزيادة في حال وجودها. فقد نصـــت المـــادة 32 مـــن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على ما يلي: (تتم عملية تحصيل الضريبة من خـــلال طريقة الخصم من المنبع عند فرضها على الأجور وما في حكمهـــا، ولـــدفع المرفـــق لتقـــديم

الإقرار...) إن هذه الطريقة تسمح للإدارة الضريبية بتحصيل مبلغ على حساب الضريبة بشكل سريع وذلك من خلال إقرار الممول. كما يسمح لها بحق فحص الإقرار والتأكد من المعلومات الواردة فيه. وتؤدى الضريبة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه، أي بعد انتهاء السنة المالية حيث يحدد القانون ميعاد تقديم الإقرار. وفي حال وافقت الإدارة الضريبية على الإقرار المقدم من الممول فتعتبر الضريبة المدفوعة من واقع الإقرار قبل اعتماده هي الضريبة المستحقة على الممول خلال السنة الضريبية. أما في حال تصحيح الإقرار فيتم تسديد مبلغ الضريبة كما يلي:

1- إذا طلب الممول نفسه تصحيح الإقرار خلال الفترة التي يجب أن تقدم فيها الإقرارات السنوية فتسدد الضريبة من واقع الإقرار بعد تصحيحه.

2- إذا طلب الممول تصحيح الإقرار بعد انتهاء فترة تقديم الإقرار، فلا يؤثر ذلك على وجوب تسديد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الأول قبل التصحيح، طالما سيتم مراعاة تصحيحات الممول إذا اقتضت المديرية بها عند الفحص ويبقى حق الممول في هذه الحالة باسترداد ما قد يكون دفعه بالزيادة قائم، أما في حالة وفاة الممول خلال السنة فيجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي لمديرية ضريبة الدخل، وللمديرية اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة من واقع الإقرار من أية جهة لديها أموال سائلة تخص التركة، ويلتزم الورثة أيضا بأداء الضريبة من مال تركة المورث. وتملك الإدارة الضريبية اعتبار الإقرار المقدم من الممول سند دين تملك بموجبه إيقاع الحجز التنفيذي على أموال الممول المنقولة وغير المنقولة والثابتة.

وقد حددت المادة (1/19) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مدة زمنية يتم خلالها تقديم الإقرار الضريبي وهي أربعة أشهر من نهاية السنة المالية موضوع التقدير. وجاء في نهاية المادة المذكورة (..ويترتب على المكلف دفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرارات في الموعد المحدد لتقديمه). أما القانون رقم (25) لسنة 64 فقد حددت المادة 2/35 منه موعد تقديم الإقرار في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول من شهر آذار من كل سنة.

وقد بينت المادة (38) من مشروع القانون أن للممول الحق في استرداد المبلغ الزائد عن مقدار الضريبة الذي قام بدفعه، ويقوم مأمور التقدير بإصدار شهادة بالمبلغ الواجب رده خــلال شهر من تاريخ المطالبه، وكذلك فقد ألزمت المادة 1/66 من القانون الساري لدينا (رقــم (25) لسنة 64) مأمور التقدير إذا ثبت له أن شخص من الأشخاص قد قام بدفع مقدار الضريبة يزيد عن المقدار الصحيح المستحق عليه، أن يقوم بإرجاع ورد المقدار الزائد عن الضريبة المدفوعة، على أن يقوم مأمور التقدير بإصدار شهادة بالمبلغ الواجب رده والإيعاز لوزارة الماليــة بــرد المبلغ.

2. تحصيل الإدارة الضريبية سلفيات على حساب دين الضريبة.

الأصل أن يتم دفع الضريبة بشكل سنوي، حيث يتم محاسبة الممول على إجمالي الــدخل السنوي المتحقق بعد منحه الإعفاءات والنفقات المقررة في القانون. إلا أن التشريعات الضريبية في الوقت الحالي تتجه إلى إعطاء الإدارة الضريبية حق تحصيل مبالغ على حساب الضــريبة خلال السنة موضوع التقدير وهو ما يسمى بنظام السلفيات، حيث يتم تحصيل هذه المبالغ أثناء مباشرة الممول نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني وذلك تحت حساب الضريبة. علــى أن يتم خصم هذه المبالغ من مقدار الضريبة التي يتضح استحقاقها عليه بعد انتهاء السنة الضريبية وثبوت حصوله على ربح. وهذه السلفيات عادة ما يتم تقنينها بنصوص قانونية، بحيث لا يجوز للإدارة الضريبية الطلب من الممول دفع سلفيات على حساب الضريبة دون وجود نص قانوني يجيز لها ذلك. وهذا الامتياز المقرر للإدارة الضريبية يسمح للخزانة العامة بالحصــول علــى مورد مالي على مدار السنة تستعين به في الوفاء بما عليها من أعبــاء والتزامــات موضــوع التقدير يقلل من المتأخرات الضريبية عليهم ويجعل الإدارة الضريبية على اتصال مستمر مــع الممولين مما يقلل من فرص التهرب الضريبي.

ويختلف نظام السلفيات عن نظام تقسيط الضريبه، من حيث أن الأول يكون قبل قــرار ربــط الضريبة واعتبارها نهائية، أما الثاني فلا يكون إلا بعد اعتبار الضريبة نهائية وصــدور قــرار الربط وأصبحت الضريبة مستحقة الأداء. والتحصيل لحساب الضريبة يكون بعدة نظم، ومنها

نظام السلفيات وهو ما يعنينا في هذا المقام ونظام الحجز في المنبع ونظام الإضـافة لحسـاب الضريبة. [1]

ولم يأخذ القانون رقم (25) لسنة 64 الساري لدينا بنظام التحصيل علـى حسـاب ديـن الضريبة إلا في حالات التحصيل من المنبع. وقد أدخلت عليه تعديلات بموجب أوامر عسكرية أوجدت نظام جديد هو نظام السلفيات، وقد ورد في الفقرات (أ+ب+ج) مـن المـادة(59) مـن القانون أن على كل مكلف بدفع ضريبة الدخل أن يقوم بتسديد دفعات منتظمـة خـلال السـنة المالية، حيث تسجل هذه الدفعات كسلفيات على حساب ضريبة الدخل التي تستحق عليـه مـع مراعاة ما يلي:

1- يتوجب على كل شخص مكلف بدفع ضريبة الدخل وكل هيئة من الأشخاص دفع السـلفيات حسب النسب والمواعيد التي تم تفصيلها في دفاتر السلفيات التي يتم تسليمها لهم.

2- إن المبالغ الواردة في دفاتر السلفيات قابلة للتعديل إذا رأى مأمور التقدير ضرورة لذلك وفق الصلاحيات الممنوحة له حيث يحق لمأمور التقدير:

أ- إعفاء أي مكلف من السلفية جزئيا أو كليا وفق شروط معينة.

ب- زيادة مبلغ السلفية وفق شروط معينة.

ويتم تحديد مبلغ السلفية وفق آخر إشعار تقدير صدر للمكلف كما يـنص القـانون، أمـا المكلفين الذين لم يقدر دخلهم لسنة سابقة فيتم تحديد مبلغ السلفية وفق تصريحهم عن مدخولاتهم (الإقرار السنوي) وقناعة مأمور التقدير.

ويتم دفع مبلغ السلفية في المواعيد المحددة في دفتر السلفيات أو حسب المواعيد المحـددة

(1) يعرف نظام الإضافة بأنه إضافة قدر معين من المال إلى ما يستحق في ذمة الممول لإحدى المصـالح الحكوميـة أو الهيئات العامة أو الشركات أو المنشآت التي يحددها القانون، وتحصيل هذا القدر ثم توريده إلى مصلحة الضرائب. يراجع مؤلف الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق. ص209.

في إشعار يصدر عن دائرة الضريبة للمكلف.[1]

وقد ميز المشرع في حساب مقدار السلفيات ومواعيد دفعها بين الفرد ومجموعة (هيئـــة) من الأشخاص، حيث ألزم الفرد بدفع عشر سلفيات في السنة بمقدار 10% من مبلغ الضـــريبة التي فرضت عليه في السنة المحددة (المادة 59/أ) وذلك في اليوم العاشر من كـــل شـــهر مـــن الأشهر العشرة من شباط حتى تشرين أول.

أما هيئة الأشخاص فقد ألزمها المشرع بدفع أربع سلفيات في السنة بمقدار 25% من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه في السنة المحددة (المادة59/ب) وذلك في 10 آذار ، 10 حزيران، 10 أيلول وفي 10 كانون الأول من كل سنة. وحيث أنه لا يوجد معيار محـــدد لتحديـــد قيمـــة السلفيات، إلا أن الفقرة (د) من المادة (59) قد جاءت بحالة كان مبلغ الضريبة في السنة المحددة غير متفق عليه، وكان هذا المبلغ يزيد عن مبلغ الضريبة الذي حدد أخيرا وفـــي هـــذه الحالـــة أعطت الخيار (..تحسب السلفة حسب مبلغ الضريبة للسنة المحددة الذي ليست عليه خـــلاف، أو حسب المبلغ الذي تم تحديده، (المبلغ الأكبر بين الاثنين). كما أن الفقرة (ز) أعطـــت مـــأمور التقدير تحديد مبلغ السلفية بناء على التصاريح التي تقدم له، أو حسب فطنته ودرايته في حـــال عدم قناعته بهذه التقديرات. ويجوز لمأمور التقدير إعفاء أو زيادة أو تخفيض قيمـــة الســـلفيات المفروضة وفقا للبند (أ) و (ب) من المادة (59/و). حيث أجازت المادة (59/و) في البنـــد (أ) منها لمأمور التقدير إعفاء أي شخص من السلفة جميعها أو جزء منها وذلك عنـــدما يقتنـــع أن الضريبة ستكون أقل من الضريبة المحددة وفق السنة المحددة، علما أنه لا يجوز إعفاء من كان عليه وجوب إمساك دفاتر ولم يقم بإمساكها.أما البند (ب) من الفقـــرة ذاتهـــا فأجـــازت زيـــادة الضريبة إما بناء على تقدير قدمه المكلف خلال السنة المالية أو في حال توفر لمأمور التقـــدير أسباب جدية ومعقولة للاعتقاد بأن الضريبة التي ستتحقق على المكلف عن سنة ضريبية معينـــة ستزيد ب 40% على الأقل من قيمة السلفيات المفروضة عليه لنفس السنة.

(1) يترتب على عدم دفع السلفيات في التواريخ المحددة على الإيصالات فرض غرامات على المكلف بنسبة 1.5% مـــن قيمة المبلغ المحدد في الإيصال عن كل 15 يوم تأخير

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد أخذ بنظــام التحصــيل علــى حســاب الضريبة، حيث أخذ بنظام خصم الضريبة من المنبع عند فرضها على الأجور وما في حكمهــا المادة (33). ولم يأخذ المشروع بنظام السلفيات وفي هذا قصور في المشروع يجــب أن يــتم معالجته قبل إقرار القانون. وحيث أن نظام التحصيل على حساب دين الضريبة يحقق مصلحة الخزينة في الحصول على موارد مالية على مدار السنة تستعين بها في سد حاجاتها العامة، فانه في نفس الوقت فيه تسيير على الممولين في أداء ما استحق عليهم خلال السنة الضريبية، بــدلا من الانتظار إلى نهاية السنة حيث لا يكون لديهم ما يكف لسد مقدار الضريبة. أما بخصــوص القانون رقم (17) لسنة 2004 فقد حددت المادة (1/30) منه طرق تحصيل الضــريبة وهــي نصت على ما يلي:

1- يتم تحصيل الضرائب من خلال سلفة على حساب الضريبة أو الخصم من المنبع أو الــدفع المرفق مع تقديم الإقرار والدفع الفوري عند تسوية الحساب والدفع علــى أقســاط، وبرمجــة الديون، وفقا للوائح والأنظمة الخاصة بذلك.

2- يجوز للمكلف أن يؤدي الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال على أساس نظام السلفيات.

3- تنظم قواعد تطبيق الفقرة السابقة وأسس حساب السلفة المشار إليها ومواعيد دفعها والحوافز الممنوحة لها بتعليمات من الوزير بناء على تنسيب المدير.

يلاحظ أن القانون قد أخذ بنظام السلفيات على أن تحديد موعد دفع السلفة وأسس حســابها بقرار من وزير المالية بناء على تنسيب مدير عام دائرة الضريبة، نظام السلفيات لم يكن موجود في مشروع القانون الذي كان معروض على المجلس التشريعي.

أما فيما يتعلق بفرض ضرائب مقطوعة، فقد أجاز القانون رقم (17) لسنة 2004 لمــدير عام الضريبة أو من يفوضه خطيا فرض ضرائب مقطوعة في الحالات التــي لا تزيــد فيهــا الضريبة النهائية المقدرة على أي شخص طبيعي في أي سنة من السنوات على ألفين وخمسمائة دولار أمريكي (2500) واعتبار تلك الضريبة ضريبة أساسية ومقطوعة عن كل سنة.

الفصل الرابع

امتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء في الدعاوى الضريبية

تختلف الدعوى الضريبية عن الدعوى المدنية التي تنظرها المحاكم المدنية من عدة جوانب أهمها طبيعة الأطراف في الدعوى ذلك أن أحد أطراف الخصومة في الدعوى الضـــريبية هـــو الجهة الإدارية باعتبارها سلطة عامة، حيث تتمتع بامتيازات لا يتساوى معها الطرف الآخر في الدعوى، فالقاضي ترفع إليه الدعوى لتحقيق العدالة بين طرفين غير متساويين، دائرة الضريبة والتي تمثل السلطة العامة وهي مزودة بأساليب وامتيازات تمكنها من تحقيـــق أهـــدافها وهـــي مصلحة الخزانة العامة (مصلحة الدولة) [1] والممولين سواء كانوا أفراد طبيعيـــين أو معنـــويين يسعون إلى تحقيق مصالحهم. فالقاضي في الدعوى المدنية يسعى إلى تحقيق العدالة بين طرفين متساويين، ولا يغلب مصلحة أحد من الخصوم عن الآخر أما القاضي في الدعوى الضريبية فهو يسعى إلى تطبيق القانون بغية إنزال قاعدة الشرعية على تصرفات الإدارة الضريبة. كذلك فان الدعوى الضريبية تخضع لقانون خاص بها ينظمها إجرائيا وموضوعيا من حيث بداية رفعهـــا وحتى صدور حكم بها وتملك الإدارة الضريبية من خلال هذا القانون امتيازات ووسائل تجعلها في موقف أقوى من الممول كعدم قبول الدعوى قبل الطعن أو التظلم إلى الجهة الإدارية لجنـــة الطعن أو مدير الضريبة. ومن الامتيازات أيضا أنه لا يترتب على رفع الدعوى الضريبة إيقاف استحقاق مبلغ الضريبة وذلك عملا بالقاعدة القانونية والتي مقتضاها (ادفع ثم استرد).

لذلك سوف نتناول في هذا الفصل الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية أمـــام القضـــاء وسوف نتناول تباعا ما يلي:

1- الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية من طبيعة خاصة.

2- إلزام الممول بالطعن الإداري ابتداءا.

3- الأصل عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات على المنازعات الضريبية.

المبحث الأول: الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية من طبيعة خاصة

يعتبر القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام، ويترتب علـــى ذلـــك أن أحكامـــه

---

(1) بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية**، 1998، ص234.

وقواعده تنظم العلاقة بين مصلحة الضرائب باعتبارها ذات سلطة وسيادة وبين الممولين باعتبارهم أفراد عاديين أي أن أحكام وقواعد القانون الضريبي تنظم العلاقة بين مصالح غير متكافئة.[1] ولما كان القانون الضريبي باعتباره جزءا من أنظمة القانون العام يهدف أساسا إلى تنظيم امتيازات الخزانة العامة وتحديد المادة الخاضعة للضريبة، فهو بالتالي لا يتعلق بالحقوق الشخصية للموليين فان القضاء يراقب نشاط الإدارة الضريبية وتخضع القرارات الصادرة عن هذه الإدارة لمراقبة القضاء من حيث مطابقتها للقانون الضريبي، لذلك يعتبر اختصاص القضاء الضريبي اختصاصا موضوعيا، إذ أن الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية تمس أموال الممولين وليست خصومة شخصية، إذ يقف الممول في مركز موضوعي وليس شخصي في علاقته بالإدارة الضريبية، حيث يختص القاضي الضريبي في رقابة نشاط الإدارة واحترام مبدأ الشرعية، ودور القاضي في هذه الحالة يقتصر في البحث عما إذا كان القانون الضريبي قد طبق تطبيقا سليما على المنازعة المعروضة أمامه لذلك فان القضاء الضريبي يندرج ضمن القضاء الموضوعي استنادا إلى أن الممول يكون تجاه الإدارة الضريبية في مركز موضوعي وليس شخصي تبدو فيه علاقة الدائن بالمدين. ويترتب على ذلك أن القاضي الضريبي يملك سلطة إلغاء قرار ربط الضريبة غير المشروع وتعديل التقدير وتخفيض مبلغ الضريبة ومن هنا يمكن القول أن القضاء الضريبي هو قضاء رقابة يستند إلى قواعد القانون الموضوعية. وهناك مجموعة من الآثار التي تترتب على اعتبار الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية وأهمها ما يلي:[2]

1- تمكين الإدارة الضريبية من تصحيح موقفها بنفسها

لما كان الخلاف في المنازعات الضريبية لا يدور حول خصومة شخصية وإنما يدور بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة فقد أعطى المشرع للإدارة الضريبية حق تعديل موقفها بنفسها

([1]) المنازعات الضريبية، زكريا بيومي- مرجع سابق- ص 15.

(2) تتجه التشريعات في الوقت الحالي إلى إلزام الممول في كثير من الدول إلى وجوب تقيم طعن إداري أو تظلم إلى لجنة طعن قبل اللجوء إلى القضاء، يراجع في ذلك المادة 2/56 من القانون رقم (25) لسنة64 والمادة (31) من القانون رقم (57) لسنة 85 في الأردن.

إذا كان مخالفا للقانون الضريبي كونها تسعى إلى تطبيق القانون بشكل صحيح[1] وهذا ما سوف نتناوله بشيء من التفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل.

2- المنازعات الضريبية تنظرها محاكم خاصة.

أدى اعتبار الخصومة الضريبية خصومة موضوعية إلى وجوب نظرها من محاكم خاصة يتوفر فيها سرعة الفصل في هذه المنازعات كونها تتعلق بذمة الممول وسمعته لذلك فانه يجب أيضا أن تتوفر في القضاة نوع من الخبرة الفنية المحاسبية عند نظر مثل هذه المنازعات. وتذهب معظم الدول إلى إعطاء صلاحية النظر في المنازعات الضريبية إلى محاكم خاصة ومن هذه الدول مصر والأردن وفلسطين إذ يوجد في فلسطين محكمة ضريبية خاصة تسمى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وتتميز إجراءاتها بالسرعة والسرية عند نظر المنازعات الضريبية.[2] وقد نصت المادة (1/57) من القانون رقم (25) لسنة 64 والساري لدينا على إنشاء محكمة خاصة تحال إليها قضايا ضريبة الدخل تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) وتكون ضمن ملاك وزارة العدل، وتشكل من ثلاثة قضاة لا تقل درجة رئيسها عن الثانية وعضوية اثنين من القضاة لا تقل درجتهم عن الرابعة يخضعون للأحكام القانونية التي تسري على القضاة النظاميين. وقد بينت الفقرة 8 من المادة 57 أنه يجوز تمييز الأحكام الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة التمييز.

وأما الإجراءات الواجب إتباعها أمام محكمتي الاستئناف والتمييز فقد أصدر مجلس الوزراء (نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل) رقم (34) لسنة 65 يتم العمل بموجبه أمام كلا المحكمتين [2]. ويتضمن هذا النظام أحكام تتعلق بدفع الرسوم وتقديم وإثارة الدفوع ومواعيد الطعون وغيرها من الإجراءات الواجب إتباعها أمام القضاء الضريبي.

([1]) ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها – مرجع سابق- ص81.

(2) يراجع المادة 1/57 من القانون رقم (25) لسنة 64 حيث يشمل اختصاص هذه المحكمة محافظات الضفة الغربية.

- المادة (1/74) من القانون رقم (25) لسنة 64 أجازت لمجلس الوزراء بعد موافقة الملك إصدار الأنظمة والتعليمات ومن بينها نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل التي ترفع بمقتضى هذا القانون

3- المنازعات الضريبية يحكمها قانون خاص.

وبما أننا توصلنا إلى نتيجة مفادها أن الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصـومة موضوعية وليست خصومة شخصية فان هذه الخصومة يجب أن يحكمها قانون خاص يراعـي طبيعتها وسرعة الفصل بها وتكون نصوصه قادرة على حماية الخزانة العامة وفي نفس الوقت تحافظ على حقوق الممولين ولا تهدرها. بالتالي تتجه معظم البلاد إلى وضع تشريعات خاصة لتنظيم أمور الضريبة من حيث مطرحها ووعائها وخصائصها عن طريـق قـانون الضـريبة الموضوعي وتنظم إجراءات التقاضي الضريبي من حيث طرق الطعن وإجراءاته عن طريـق قانون الضريبي الشكلي والمتعلق بالإجراءات الواجب إتباعها أمام المحاكم الضـريبية أو أمـام لجان الطعن الضريبي من حيث مدة الطعن وكيفيته وإجراءاته وهو مسـتقل عـن الإجـراءات المدنية والتجارية في كثير من الأمور منها وقف الدعوى وإجراءات الحجز والتنفيذ وغيرها من الأمور والإجراءات وعلى الرغم من استقلال الإجراءات الضريبية عـن الإجـراءات المدنيـة والتجارية إلا أن هناك بعض الأمور في الإجراءات المدنية والتجارية تصـلح لتطبيقهـا علـى الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الضريبية كشهادة الشهود والخبرة وقواعـد التبليـغ المتعلقـة بالأوراق القضائية واثبات صحة الأوراق والمستندات وإصدار الأحكام وتصحيحها وتفسـيرها وهذا التشابه مرده إلى القواعد العامة والتي تقضي بها مبادئ العدالة والمنطق ولا تتعارض مع المبادئ الأساسية المقررة في القانون الضريبي.

المبحث الثاني: إلزام الممول بالطعن الإداري ابتداءا

تتجه معظم التشريعات الضريبية في الوقت الحالي إلى إعطاء الممول فرصة تقديم اعتراض على قرار التقدير إلى الجهة التي أصدرته أو إلى لجنة مشكلة هذا الغرض، والحكمة من هذا الاعتراض هو إعطاء الإدارة الضريبية فرصة تصحيح موقفها بنفسها إذا ما وقعت بأخطاء وكذلك للتخفيف من عبء الطعون القضائية وتخفيف عدد القضايا الموجودة في المحاكم الضريبية، هذا بالإضافة إلى ما تتميز به الطعون الضريبية بالسرعة والسرية فقد يتم حل الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية قبل الوصول إلى القضاء بالإضافة إلى أن الدولة – والإدارة الضريبية إحدى هيئات الدولة– تهدف إلى التطبيق السليم للقانون بكل موضوعية ودقة. وفي حال عدم موافقة الممول على التقدير يجوز له بموجب المادة (56) من القانون رقم (25) لسنة 64 أن يقدم لمأمور التقدير اعتراضا خطياَ خلال (15) يوم من تاريخ تسلمه إشعار التقدير. وفي حال عدم تقديم الاعتراض فان التقدير الأولي يعتبر نهائي وموافق عليه من قبل الممول، وفي حال التأخر عن تقديم الاعتراض خلال المدة القانونية فيجوز للممول أن يقدم إشعارا خطياَ لمأمور التقدير يطلب فيه مهلة أخرى، وفي حال اقتناع مأمور التقدير بالمبررات التي يقدمها الممول فانه يحق له تمديد فترة الاعتراض. وهذا ما نصت عليه المادة 2/56 حيث جاء بها (إذا أراد أي شخص أن يعترض على التقدير المبلغ إليه بمقتضى الفقرة السابقة من هذه المادة، يجوز له أن يبلغ مأمور التقدير إشعارا خطيا باعتراضه يطلب إليه فيه مراجعة وتنقيح الضريبة المقدرة عليه. وينبغي عليه أن يذكر في الإشعار المذكور بدقة الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه على التقدير وأن يقدم ذلك الاعتراض خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، ويشترط في ذلك أنه إذا اقتنع مأمور التقدير بأن الشخص المعترض على التقدير لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة من جراء غيابه عن المملكة أو مرضه أو لأي سبب معقول آخر جاز له أن يمدد تلك المدة إلى الأجل الذي يراه معقولا في تلك الظروف). وعند استلام الاعتراض من قبل مأمور التقدير يجوز له أن يطلب من الممول المعلومات والتفاصيل التي يراها ضرورية عن دخل الممول، ويجوز له أن يدعو أي شخص يرى لزوما في دعوته وأن يطلب من الممول إبراز كافة المستندات والسجلات التي لديه، وهذا وفق ما

نصت عليه المادة (3/56) من القانون رقم (25) لسنة64. وفي حال قبول الاعتـــراض شـــكلاَ وموضوعاَ فيتم تعديل التقدير استناداَ للمادة (4/56) ويتم تبليغ الممول بذلك. أما في حال رفض الاعتراض موضوعاَ فيجوز لمأمور التقدير أن يقر التقدير الأولي أو يلغيه أو يخفضه أو يزيده حسب مقتضيات الوقائع الجديدة. وفي حال عدم موافقة الممول يجوز له أن يطعن فـــي قـــرار مأمور التقدير لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.[1] فالقانون رقم (25) لسنة 64 أجـــاز للممول أن يطعن في التقدير أمام مأمور التقدير وجوباَ قبل اللجوء إلى القضاء، وقد يكون هـــذا الطعن أمام لجنة مكونة لهذا الغرض.

وتعتبر هذه اللجان لجان إدارية إلا أن القانون قد أعطاها ولايـــة القضـــاء للفصـــل فـــي المنازعات التي تثور بين الممول والإدارة الضريبية وهي بـــذلك يجـــب،أن تطبـــق الأصـــول والمبادئ العامة للتقاضي،ويترتب على هذه اللجان إتباع القواعد العامة في قانون المرافعات من حيث صفة الطاعن ومدة الطعن وصدور القرار بعد المداولة والسماح للخصم بتأجيل الـــدعوى للإطلاع على المستندات وتمكين الممول من تقديم دفاعه وأن تكون الهيئة مصدرة القرار هـــي نفسها الهيئة التي سمعت المرافعة وغير ذلك من المبادئ والقواعد الوارد ذكرهـــا فـــي قـــانون المرافعات.

وبالتالي فان إغفال اللجنة عن أي من القواعد أو المبادئ يجعل قرارها حريـــا بـــالرد إذ يتعين على هذه اللجنة أن تطبق قدر المستطاع قواعد قانون المرافعات فيما لا يوجد نص مخالف للقوانين واللوائح الضريبية. [2] ولذلك في العادة فانه يتم اختيار أعضاء هذه اللجنة من أصحاب الخبرات والكفاءات وتتجه بعض الدول إلى أن يتم اختيار أعضاء هذه اللجنة من قبـــل وزيـــر المالية ويجوز في بعض التشريعات إضافة أعضاء لهذه اللجنة بناءا على طلب الممول ويكـــون اختصاص هذه اللجنة متعلق بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممـــول والإدارة الضـــريبية

---

(1) نصت المادة (4/56) على ما يلي: إذا قدرت الضريبة على شخص واعترض على الضريبة المقدرة عليه ووافق مأمور التقدير على المبلغ الذي يقدر دخله به ويعدل التقدير تبعا لذلك، ويبلغ ذلك الشخص إشعارا بمبلغ الضريبة المستحقة عليه

(2) عبد المولى، السيد: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**. دار النهضة العربية، القاهرة 1995، ص386.

سواء فيما يتعلق بالمسائل القانونية أو بتحديد مقدار الأرباح الخاضعة للضريبة أو غيرها من أوجه الاختلاف المتعلقة بقرار التقدير.

وفي حال قدم الممول طعنا أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قبل الطعن أمام مأمور التقدير أو لجنة الطعن، فان طعنه يكون سابق لأوانه وحريا بالرد.[1] وقد تتجه التشريعات الضريبية كما فعل المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بأن يعطي الممول فرصة تقديم اعتراض لمأمور التقدير ومن ثم له حق الطعن أمام لجنة الطعن.حيث أعطت المادة 29 الممول الحق في الطعن بقرار الضريبة أمام مأمور التقدير ويكون ذلك في جلسة رسمية وإذا لم يتم الاتفاق فيحق للممول الطعن أمام لجنة الطعن المشكلة من ثلاثة مأموري تقدير، وتعقد جلسة رسمية للنظر في هذا الطعن.

وكما ذكرنا سابقا فان هذه اللجان وان كانت لجان إدارية إلا أنها تهدف في عملها إلى الوصول للعدل المنشود والتطبيق السليم للقانون وأن عدم التزام اللجنة الإدارية بهذه المبادئ القواعد يرتب البطلان على قراراتها.[2] إذ أن قراراتها تخضع للطعن أمام القضاء الضريبي والذي له أن يفحص الإجراءات التي تمت أمام هذه اللجان وكذلك موضوعية القرار الذي توصلت إليه. ولذلك فان اللجان الإدارية هي لجان ذات طبيعة قضائية تتولى النظر في الطعن المقدم إليها في قرار التقدير الصادر عن مأمور التقدير وتملك صلاحيات كاملة لفحص مشروعية القرار من عدمه وتتجه التشريعات كما ذكرنا آنفا إلى وجوب الطعن أمام هذه اللجان قبل اللجوء إلى القضاء. ولم يبين مشروع قانون الضريبة الفلسطيني الإجراءات الواجب إتباعها أمام لجنة الطعن واكتفى بتحديد تشكيلها حيث تتشكل من ثلاثة مأموري تقدير والقرارات الصادرة عنها تصدر بالأغلبية ويتم الطعن إليها خلال شهرين من تاريخ المراجعة بين مأمور التقدير والممول، وأجاز مشروع القانون للممول حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه في جلسة

---

(1) عبد المولى، السيد: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**. دار النهضة العربية، القاهرة 1995، ص386.
(2) يراجع حكم محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ 1985/3/13 في الطعن رقم 46 والذي جاء فيه(حيث قضت المحكمة ببطلان قرار لجنة التقدير وهي لجنة إدارية على الرغم من عدم وجود نص يقضي بذلك في قانون الضرائب ودون حاجة إلى الإسناد إلى قواعد قانون المرافعات وأحكامه وذلك تأسيسا على إهدار اللجنة لحق الدفاع وهو الأمر الذي يجعل قراراتها باطلة لانحرافها عن الأصول العامة المقررة).

لجنة الاعتراض، وأن يقدم ما يدعم أقواله من دفاتر وسجلات ومستندات من شأنها أن تثبت ما جاء في اعتراضه. ويكون قرار لجنة الاعتراض قطعي وغير قابل للطعن إلا أمام القضاء الضريبي. لذا فان مشروع قانون ضريبة الدخل قد جعل الطعن الإداري على مرحلتين، الأولى أمام مأمور التقدير والثانية أمام لجنة الاعتراض.(1)حيث نصت المادة 29 على ما يلي:

29-1 (يجوز لأي شخص قدرت عليه الضريبة بقرار إداري من قبل مأمور التقدير أو رفض تقديره الذاتي أن يراجع المأمور المختص ويعقد معه جلسة رسمية بذلك يدون وقائعها من قبل المأمور).

29-2 (إذا لم يتم الاتفاق خلال جلسة المراجعة، فله (الممول) الحق أو من يمثله أن ينقل اعتراضه على هذا التقدير خطيا خلال شهرين من تاريخ جلسة المراجعة، أمام لجنة مشكلة من ثلاثة مأموري ضريبة).

29-3 (يدعو مأمور التقدير المعترضين إلى جلسة لجنة الاعتراض للنظر في اعتراضه وللمعترضين حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه، كما يجوز له خلال جلسة أو جلسات الاعتراض إبداء أي أسباب غير مذكورة في لائحة الاعتراض، وتأخذ لجنة الطعن قرارها بالأغلبية).

---

(1) المادة (3/2/1/29) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

المبحث الثالث: الأصل عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات الحقوقية على المنازعات الضريبية

لقد سبق أن ذكرنا أن قانون الضريبة هو من فروع القانون العام والذي ينظم العلاقة بين الممولين ودائرة الضريبية وبالتالي فان له أحكام وقواعد مستقلة تحدد دين الضريبة تحديدا وافيا سعر الضريبة كما ينظم حقوق وامتيازات الإدارة الضريبية وغيرها من الأمــور الأخــرى. إن قواعد القانون الضريبي وان كانت في الماضي تهدف إلى تحقيق هدف مالي إلا أنها في الوقت الحالي وضعت لتحقيق أهداف أخرى سياسية واجتماعية واقتصادية. تتلاءم مع

المتغيرات الكاملة لمفهوم الدولة وازدياد وظائفها.(1)

وقواعد القانون الضريبي مستقلة عن غيرها من قواعد القانون الأخرى ذلك أن القــانون الضريبي يحكم العلاقة بين الإدارة الضريبية والممول منذ فتح الممول للمنشأة وحتى قيامه بدفع الضريبة مرورا بقرار ربط الضريبة وإلزامه بتقديم الإقرار والطعن أمام المحــاكم الضــريبية وغيرها من الإجراءات وصولا إلى قيام الممول بدفع ما عليه من ضرائب واستقلالية القــانون الضريبي تعني عدم تطبيق النصوص القانونية الموجودة في القوانين الأخرى علــى المنازعــة الضريبية إلا بمقدار تحقيق هذه النصوص للأهداف العامة من التشريع الضــريبي أو بعبــارة أخرى اتفاق هذه النصوص مع الأصول العامة للتشريع الضريبي ولا نقصد بذلك أحكام وقواعد القانون الخاص فقط بل وأحكام وقواعد القانون العام أيضا إذ أن القانون الضريبي لا يعتــد مــا جاء في غيره من القوانين إلا بمقدار اتفاق ذلك مع الأصول والمبادئ العامــة الــواردة فيــه، فالقانون الضريبي يعطي الإدارة الضريبية حرية رفع الدعوى الجنائية على خلاف ما هو مقرر في القانون الجنائي من حرية النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية ومباشرتها. ونحــن فــي صدد بحث الإجراءات التي تتم أمام المحاكم الضريبية فان الإدارة الضريبية أو الممول على حد سواء لا يلتزمون بأحكام قانون أصول المحاكمات الحقوقية إلا بمقدار اتفاقه مع ما جــاء فــي القانون الخاص وهو القانون الضريبي إذ أن قانون أصول المحاكمات الحقوقية وضــع لتنظــيم إجراءات التقاضي بين الأفراد وذلك فيما يثور بينهم من خلافات حيث يقف كل مــن المــدعي

---

(1) القيسي، أغا حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي.** مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 1998 ص 16-17.

والمدعى عليه أمام القضاء متساوين لا فرق أو تمييز لأحد منهم عن الآخر أما في قانون الضريبة فهو في الغالب ينص على إجراءات معينة يتعين إتباعها أثناء رفع الدعوى الضريبية وذلك لتحقيق الغاية من هذا القانون وتحقيق أهداف المشرع السياسية والسيادية والاقتصادية والاجتماعية والمالية وهذه الإجراءات أما أن يتم ذكرها في القانون الضريبي نفسه أو أن يتم وضعها في قانون إجراءات خاص ينظمها.(1) حيث ذهب بعض الفقهاء إلى اعتبار قانون أصول المحاكمات الحقوقية هو الشريعة العامة للإجراءات على اعتباران أنه استكمل تطوره واستقرت نظرياته.(2) وبالتالي يتعين الرجوع إليه في حالة عدم وجود نص في قانون الضريبة. وقد أخذ بهذا الرأي القضاء المصري حيث ذهبت محكمة النقض إلى الأخذ بهذا الرأي وجاء في حكمها رقم 1108 الصادر في 1971 ما يلي: (إن قانون المرافعات هو القانون العام فيما يختص بالمواعيد والإجراءات) وقد أخذ بهذا الرأي محكمة التمييز الأردنية حيث جاء في قرارها رقم 63/17 صفحة 9 سنة 62 ما يلي: (يجب على محكمة الاستئناف أن تطبق قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به بقدر الإمكان عند نظرها في استئناف قضايا ضريبة الدخل).(3) إلا أن هذا الرأي وان استند إلى إن قانون أصول المحاكمات الحقوقية هو الشريعة العامة للإجراءات إلا أنه لا يستند إلى أساس قانوني سليم، إذ أن القانون الضريبي ينظم العلاقة بين الممولين ودائرة الضريبة باعتبارها تسعى إلى المحافظة على حق الخزانة العامة بتوريد دين الضريبة وفق القانون وهي في ذلك تسعى إلى تحقيق مصلحة عامة لا خاصة. أم قانون أصول المحاكمات الحقوقية فهو يسعى إلى تنظيم العلاقات والروابط القانونية المتكافئة التي تنشأ بين الأفراد بعضهم ببعض أو بين الأفراد والدولة باعتبارها طرفا عادياَ، فالقانون الضريبي يعتبر فرع من فروع القانون العام الذي ينظم العلاقات والروابط القانونية التي تكون الدولة طرفا فيها باعتبارها سلطة عامة وهو يهدف إلى معالجة مراكز تنظيمية عامة لا يتساوى في المصلحة بين أطرافها. وهذا عكس ما ينظمه قانون أصول المحاكمات الحقوقية والذي ينظم العلاقات

---

(1) في الأردن هناك قانون ضربة الدخل رقم (57) لسنة 85 ونظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم 10 لسنة86 وفي الضفة الغربية هناك قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 64 ونظام استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل.

(2) أحمد أبو الوفا- أصول المرافعات لسنة 1959.

(3) القاضي عيسى أبو شرار.الاجتهاد القضائي لمحكمة التمييز الأردنية. مرجع سابق ص5.

المتكافئة. وتثور مشكلة الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات الحقوقية في الحالات التي تبـــرز ولا يوجد لها نص في القوانين الضريبية حيث اتجه الرأي الغالب إلى جواز الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات الحقوقية لتطبيقه شريطة عدم تعارض ذلك مـــع المبـــادئ العامـــة للقـــانون الضريبي خاصة وان القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام وقانون أصول المحاكمـــات الحقوقية هو احد فروع القانون الخاص ومن أهم أغراضه تحديد حقوق الأفراد وواجباتهم فـــي منازعاتهم الشخصية أثناء التقاضي حتى يتسنى لصاحب الحق أن ينـــال حقـــه مـــن خصـــمه فالخصومة المدنية هي خصومة شخصية ملك المتقاضيين ودور القاضـــي فيهـــا ســـلبي أمـــا الخصومة في المنازعة الضريبية فهي خصوصية موضوعية يحكمها قواعد القانون الضـــريبي فالنزاع بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة والقاضي يلعب دور ايجابي فيها من حيث مراقبة شرعية قرار التقدير ومدى مطابقته للقانون ويعمل على إنزال قاعدة الشرعية علـــى تصـــرفات الإدارة الضريبية.[1] ولقد جاء القانون الضريبي أيضا بقواعد وأحكام من شأنها المحافظة علـــى سرعة الفصل في المنازعة الضريبية وإحاطتها بنوع من السرية للمحافظة على سمعة الممـــول أمام الغير وهذا غير متوفر في القضاء العادي. وكذلك فان قواعد التبليـــغ وإجـــراءات رفـــع الدعوى والاستعانة بالشهود وأهل الخبرة كمدققي الحسابات يتطلب إجراءات خاصة أفـــرد لهـــا المشرع الضريبي.

أحكام ونصوص في القانون

لذلك فان الأصل هو عدم جواز الرجوع إلى تطبيق قانون أصول المحاكمـــات الحقوقيـــة على المنازعة الضريبية وسواء أمام المحاكم الضريبية أو أمام اللجان الإدارية إلا في حالة عدم وجود نص في القانون الضريبي قادر على التعامل مع هذه المنازعـــة والشـــرط الثـــاني أن لا تتعارض أحكام وقواعد قانون أصول المحاكمات الحقوقية مع المبادئ والأصول الضريبية والتي تمتاز بذاتية مستقلة عن غيرها من القوانين.

(1) عطيه، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها**، رسالة دكتوراه غير منشوره. جامعة الإسكندرية 1960 – ص79.

أما موقف القضاء فقد كان واضحا من حيث عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات الحقوقية على الحالات والمنازعات التي يوجد لها معالجة في القانون الضريبي ومع ذلك حكم الكثير من القرارات الصادرة عن المحاكم المصرية ومنها حكم محكمة استئناف الإسكندرية رقم 235 لسنة 51 الصادر بتاريخ 1951/4/5 وقد جاء به (حيث أنه مما يزيد هذا الأمر وضوحا وينفي بتاتا القول بسريان قواعد المرافعات المتعلقة بالإعلان عن نظام الإعلان الخاص بواسطة عامل البريد الذي أدخله الشارع في القانون رقم 14 لسنة1939 في حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها وهذا إجراء مخالف لما هو منصوص عليه في قانون المرافعات في مثل هذه الحالة).

وقد جاء في قرار لمحكمة التمييز الأردنية ما يلي: (يجب على محكمة الاستئناف أن تطبق قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به قدر الإمكان عند نظرها في استئناف قضايا ضريبة الدخل). [1] وهذا القرار قد شابه عيب وهو تطبيق قانون أصول المحاكمات الحقوقية قدر الإمكان وهذا القول من جانب محكمة التمييز مجانب للصواب إذ أن الصواب هو أن يتم تطبيق قانون أصول المحاكمات في حال عدم وجود نص للحالة المعروضة أمام القضاء وأن لا يتم التعارض بين هذا القانون والأصول الضريبية.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل فقد ألزم الممول أن يقدم اعتراض لمأمور التقدير الذي رفض تقديره على أن يتم مراجعة هذا الاعتراض في جلسة مراجع وموثقة وقد بين ذلك المادة 1/29 من مشروع القانون والتي لم تحدد مدة للطعن أمام مأمور التقدير. فإذا رفض هذا الاعتراض فان له حق الطعن أمام لجنة تسمى لجنة الطعن مشكلة من ثلاث مأموري ضريبة على الأقل وذلك خلال شهرين من تاريخ جلسة المراجعة مع مأمور التقدير ولم يحدد مشروع القانون الإجراءات الواجب إتباعها أمام لجنة الطعن باستثناء وجوب دعوة المعترض إلى جلسة الاعتراض وحقه في تقديم البينة على أسباب الاعتراض. وتصدر لجنة الطعن قراراتها بالأغلبية ويملك المعترض حق الطعن في قرار اللجنة أمام القضاء.[2] وأعطى المشروع

(1) القرار رقم 63/17 صفحة 9 لسنة 63 والمنشور في مؤلف الاقتصاد القاضي لمحكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل من سنة 63 ص 85 للقاضي عيسى أبو شرار رئيس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الجزء الأول ص5.

(2) المادة 4/3/2/29 حددت وجوب الطعن أمام لجنة الطعن قبل اللجوء إلى القضاء.

الفلسطيني صلاحية النظر في المنازعات الضريبية إلى محاكم خاصة تتولى الفصل فيها حيث حددت المادة2/30 تشكيل المحكمة (تشكل المحكمة المختصة بقرار من وزير العدل وتكون ضمن ملاك وزارة العدل وتعقد بعضوية ثلاث قضاة ويخضعون للأحكام القانونية التي تسري على القضاة النظاميين). ولم يحدد المشروع الإجراءات الواجب إتباعها أمام محكمتي الاستئناف والتمييز وإنما اكتفت المادة 3/30 بالنص (تمارس المحكمة اختصاصاتها وفقا لأحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه وأحكام قانون أصول المحاكمات الحقوقية وبالتالي فان المشروع الفلسطيني لم يحدد إجراءات التقاضي الضريبية وخيراً فعل، إذ من الأفضل إصدار نظام مستقل يحدد الإجراءات الواجب إتباعها أمام محكمتي الاستئناف والتمييز من قبل مجلس الوزراء بناءا على تنصيب الوزير وذلك كما قضت المادة 50 من المشروع.

إن المشروع الفلسطيني حدد للمحاكم الضريبية أن تمارس صلاحياتها وفقا لأحكام قانون أصول المحاكمات الحقوقية بموجب المواد 3/30 و 31 من المشروع وكان من الأفضل تحديد الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات الحقوقية بعدم وجود نص يعالج الحالة المعروضة أمام القضاء وعدم تعارض ذلك مع الأصول والمبادئ الضريبية.

أما القانون رقم (25) لسنة 64 والساري لدينا فقد أحال استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل إلى نظام خاص سمي (نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل) وهو النظام رقم (34) لسنة65 والصادر بمقتضى الفقرة الأولى من المادة 74 من القانون والتي جاء بها: المادة 74- لمجلس الوزراء أن يصدر بموافقة جلالة الملك أنظمة:

- لتنظيم الأصول المتبعة في استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل التي ترفع بمقتضى هذا القانون، وأن يضمن تلك الأصول أحكاما تتعلق بدفع الرسوم والدفع إلى المحكمة وتقديم البيانات). وبالرجوع إلى هذا النظام نلاحظ أنه قد نص على إجراءات خاصة فيما يتعلق بالاستئناف والتمييز لقضايا ضريبة الدخل، من حيث مدة الطعن وكيفية تقديم البينة والدفوع والطلبات التي يجوز تقديمها، فقد نصت المادة 3/أمن هذا النظام على ما يلي (يترتب على كل من يرغب في استئناف أي قرار أو أمر قابل للاستئناف بمقتضى قانون ضريبة الدخل المعمول

به أن يقدم لائحة استئنافية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه لقرار أو الأمر المستأنف). وحددت المادة السابعة من النظام كيفية سماع الاستئناف وعبء البينة وحيث نصت المادة المذكورة على ما يلي: (7-جـ- إن تبعة إقامة الدليل على أنه لا يجوز إثبات أية وقائع أمام محكمة الاستئناف لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنه قرار أو أمر التقدير المستأنف). وعليه فان (نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل) رقم (34) لسنة65 قد حدد إجراءات التقاضي الضريبة التي تتم أمام القضاء الضريبي. لكن تبدو الأمور أكثر صعوبة في الحالات التي لا يوجد بها نص في القانون رقم (25) لسنة 64 أو في النظام رقم (34) لسنة65 وقد عالج النظام هذه المشكلة حيث نصت المادة 7/أ منه على ما يلي (مع مراعاة أحكام قانون ضريبة الدخل المعمول به وهذا النظام تطبق محكمة الاستئناف المختصة بقدر الإمكان أحكام قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به) ولذلك لا يجوز الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات الحقوقية إلا في الحالات التي لا يوجد بها نص في القانون أو النظام، وشريطه اتفاق ذلك مع المبادئ والأحكام الضريبية المعمول بها.

بقي أن نشير أن (نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل) رقم (34) لسنة65 ينظم إجراءات التقاضي أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وأمام محكمة التميز باعتبارها أعلى محكمة مختصة في نظر الطعون الضريبية.

أمام القضاء

أما القانون رقم (17) لسنة 2004 والنافذ فقد أجاز للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة بقرار من مأمور التقدير نتيجة عدم تقديمه للإقرار الضريبي خلال المدة المحددة، أو المكلف الذي قدم الإقرار خلال المدة ولكن مأمور التقدير لم يوافق عليه وقام بتعديله، أجاز له القانون أن يقدم اعتراض على هذا التقدير خلال ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، ويكون هذا الاعتراض لمأمور التقدير، ويحدد جلسة له للنظر في هذا الاعتراض وهذا ما أكدته المادة (1/27) من القانون، ويجوز للمعترض أن يقدم البينة حول اعتراضه ويدون محضر هذه الجلسة ولمأمور التقدير استدعاء أي شخص يرى أن لديه معلومات تفيد في تحديد دخل المكلف.

إذا تم التوصل لاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير على تقدير الدخل، فانه لا يجوز للمكلف الطعن في هذا القرار، أما إذا لم يتم التوصل لتفاق فان قــرار مــأمور التقــدير يكــون قــابلا للاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبلغه قــرار التقدير، علما أن المادة (4/27) قد ألزمت المكلف وعند تقديمه للاعتراض أن يدفع المبلغ الــذي يسلم به في لائحة الاعتراض وذلك كدفعة على حساب الضريبة. كمــا يعتبــر القــرار قابــل للاستئناف إذا صدر من مأمور التقدير بغياب المكلف عن جلسة الاعتراض.

أما المادة (28) من القانون فقد بينت كيفية الطعن أمام محكمة الاستئناف، حيث حــددت شكل المحكمة وكيفية انعقادها ومقدار الرسم عن القضايا الضريبية، وقد أجــاز القــانون لهــذه المحكمة أن تقر التعديل أو تزيده أو تخفضه أو تلغيه أو أن تقيد القضية إلى المســتأنف عليــه لإعادة التقدير وفقا لما تراه مناسب. وحددت الفقرة (7) من المادة (28) أنه لا يجوز للمكلــف إثبات أي وقائع لم يدعي بها أمام مأمور التقدير أو الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير، ويقع على المكلف المستأنف إثبات ما يدعيه أمام محكمة الاستئناف، كذلك فقد أجاز القــانون أيضــا استئناف القرار الصادر من قبل وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطيا خلال ثلاثــين يوما أيضا من تاريخ تبلغه هذا القرار. كذلك فقد اشترط القانون في المادة 8/28 على المكلــف أن يرفق مع لائحة استئنافه إيصالا بدفعه للمبلغ المسلم به إلى دائرة الضريبة تحــت طائلــة رد استئنافه.

بقي أن نشير إلى أن القانون رقم (17) لسنة 2004 أجاز لمجلس الوزراء إصدار الأنظمة واللوائح اللازمة لغايات تنفيذ هذا القانون ومنها نظام استئناف ونقص قضايا ضــريبة الــدخل، وهذا ما نصت عليه المادة (48) من القانون المذكور.

الخاتمة

تعتبر الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية وسيلة لتحقيق غاية مهمة وهي السعي إلى تطبيق القانون الضريبي بالشكل الصحيح، فالامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية ليست في حد ذاتها غاية وإنما وسيلة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة ورعاية مصالحها، وحتى تنهض الدولة بالأعباء الملقاة على عاتقها. وهذه الامتيازات سواء كانت في تحديد دين الضريبة أو تحصيله، فهي يجب أن تكون مستندة إلى نص قانوني يجيزها ويسمح للإدارة الضريبية باللجوء إليها، هذا فضلا عن أن تطبيقها بالشكل السليم يتطلب إدارة ضريبية كفوءة تقوم على استعمال هذه الامتيازات بالطريقة الصحيحة وفي الوقت المناسب. تتلخص دراستي هذه إلى مجموعة من الملاحظات والأفكار والتي ارتأيت أن أقسمها إلى أربعة أقسام وذلك حسب طبيعة البحث وهي كما يلي:

1- فيما يتعلق بكيفية تحديد دين الضريبة

أ- أن يأخذ المشرع بالتقدير الذاتي وأن يجعله هو الأصل، وأن يلزم جميع الفئات والشرائح بتقديم كشف التقدير ودون ربط ذلك بمقدار الدخل أو حجم العمل.

ب- اعتبار التصرفات والمعاملات المشكوك بها لاغية من ناحية ضريبية وإعطاء مأمور التقدير صلاحية إلغائها على أن يخضع في ذلك لرقابة القضاء الضريبي.

جـ- أن يمنح مأمور التقدير صلاحيات فحص الإقرار والتاكد من المعلومات الواردة فيه وذلك لتحقيق قدر كافي من الرقابة على الإقرارات.

2- فيمل يتعلق بتحصيل دين الضريبة.

أ- أن يضع المشرع أحكام خاصة ومنفصلة وذلك بخصوص التحصيل الجبري، وذلك في الحجز التنفيذي والتحفظي.

ب- أن يأخذ المشرع بنظام التحصيل على حساب دين الضريبة وذلك على الفئات التي تقتضي طبيعة عملها على أن تحاسب مقدما.

جـ- يجب التأكيد على الإدارة الضريبية أن تلزم الممولين بأن يقوموا بدفع مقدار الضريبة المستحقة من واقع الإقرار المقدم وأن يتم الأخذ بهذا المبدأ في الحياة العملية، بموجب نصوص قانونية واضحة.

3- فيما يتعلق بدين الضريبة.

أ- يجب على المشرع أن يضع نصوص واضحة وصريحة يمنع بها وقوع المقاصة بنوعيها بين دين الضريبة وغيره من الديون وذلك لأسباب قد تناولناها.

ب- يجب على المشرع ولاستقرار المعاملات أن يضع مدة تقادم للضريبة.

جـ- أن يكون لدين الضريبة حق التقدم والتتبع قبل غيره من الديون وأن يكون ذلك بنصوص واضحة ومفصلة.

د- أن يتم وضع نصوص قانونية تكفل اعتبار دين الضريبة قائم وموجود بمجرد تحقق الواقعة المنشأة للدخل.

4- فيما يتعلق بإجراءات التقاضي.

أ- يجب وضع نصوص قانونية تضمن عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية على الطعون الضريبية إلا في حالة عدم وجود نص قانوني وشريطة عدم تعارض ذلك مع المبادئ الضريبية وذلك للأسباب المبينة سابقا.

ب- يجب عدم جعل الطعن الإداري على درجات وذلك لسرعة الفصل في هذه الطعون.

جـ- يجب وضع نظام خاص يتلاءم مع المبادئ الضريبية وذلك لتنظيم إجراءات سواء أمام لجان الطعن أو أمام المحاكم.

د- يجب أن تختص بنظر المنازعات الضريبية محاكم خاصة وذلك لما تتطلبه هذه المنازعات من خبرة ودراية ووفق ما بيناه سابقا.

قائمة المراجع

أبو الوفا، أحمد: **أصول المرافعات**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية 1989.

أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي، المبادئ القانونية لمحكمة التمييز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل من سنة 1963 حتى 1985**، ج 1.

أبو يونس، محمد باهي: **أحكام القانون الإداري**، دار الجامعة الجديدة للنشر 1996.

بدوي، كامل محمد: **المرجع في تشريعات الضرائب فقها وقضاء**، دار الفكر العربي 1961.

بديوي، عبد العزيز: **الوجيز في مبادئ العامة للدعوى الإدارية وإجراءاتها**، ط1، دار الفكر العربي، 1970.

بسيوني، عبد الغني: **القانون الإداري**، منشأة المعارف بالإسكندرية 1991.

بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، مطبعة جامعة القاهرة، مصر 1989.

توحيد، هشام علي: **أحكام التهرب الضريبي واللائحة التنفيذية للضريبة الموحدة على الدخل**، ط 1، قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث، 1995.

حافظ، مجدي محب: **قانون الضريبة الموحد**، 1996.

حشيش، أحمد: **التشريع الضريبي المصري**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية 1990.

حلمي، عبد القادر: **الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح شركات الأموال**، دار النهضة العربية 1985.

خلاف، حسين: **الوجيز في تشريع الضرائب**، 1952.

دراز، حامد عبد المجيد، د. البطريق، يونس أحمد: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية 1998.

دراز، حامد عبد المجيد، د. المرسي، السيد حجازي: **النظم الضريبية**، دار الجامعية 1990.

سرور، أحمد فتحي: **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، بيروت 1989.

صالح، رائده محمد: **مدى التحقق من عدالة البيانات المالية المرفقة بكشف التقـدير الـذاتي**، (رسالة ماجستير غير منشوره)، الجامعة الأردنية، عمان 1994.

الطماوي، سليمان محمد: **النظرية العامة للقرارات الإدارية – دراسة مقارنـة** –ط 6، مطبعـة جامعة عين شمس، القاهرة 1991.

عبد الصمد، محمد و ممدوح، عبد الحميد: **قضاء الضرائب**، عالم الكتب، القاهرة، مصر 1979.

عبد المولى، السيد: **المالية العامة**، دار الفكر العربي، بيروت 1995.

عبد الواحد، السيد عطية: **شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال (دراسة مقارنـة بـالفكر الإسـلامي)**، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة 1995.

عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته**، رسالة دكتـوراه غيـر منشـوره، جامعة الإسكندرية 1960.

عواضه، حسن: **المالية العامة (دراسة مقارنة)**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ألقـاهره 1987.

فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إداريا وقضائياً**، رسـالة ماجستير غير منشوره، 1998 عمان، الأردن.

قانون رقم 25 لسنة 1964 (قانون ضريبة الدخل الأردني الساري المفعول في الضفة الغربية) والأوامر العسكرية التي صدرت عليه، ودليل ضريبة الدخل الصادر عن مديرية ضريبة الدخل في عام 1997.

القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضـريبي**، مكتبة دار الثقافة للنشـر والتوزيـع، عمان الأردن 1989.

ليله، كامل: **مبادئ القانون الإداري**، الكتاب الأول، ط1، دار النهضة العربية 1968.

ليله، محمد كامل: **الرقابة على أعمال الإدارة (الرقابة القضائية)**، الكتاب الثاني، دار النهضـة العربية، بيروت 1967- 1968.

مجموعة أحكام محكمة استئناف ضريبة الدخل في الأردن صادرة عن محكمة استئناف قضـايا ضريبة الدخل منذ عام 1993.

المحجوب، رفعت: **المالية العامة**، مكتبة النهضة العربية، بيروت 1983.

مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، 1998، المجلـس التشـريعي الفلسـطيني، رام الله، فلسطين.

منشاوي، عبد الحميد، فهمي، محمد مرسي، عبد الله، سيد لطفي: **الضريبة الموحدة على دخـل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العمليـة**، ط1، دار النهضة العربية للطباعـة والنشـر، ألقاهره، 1999.

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

Privileges of Taxation Department

Analytical Study for Palestinian Taxation Law System

By
Majdi Nabeel Mohammad Shar'b

Supervisor
Dr. Ahmad Mubarak Al-Khaldy

Submitted in Partial Fulfillment fro the Requirements for the Degree of Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An-Najah National University, Nablus, Palestine

2006

Privileges of Taxation Department
Analytical Study for Palestinian
Taxation Law System
By
Majdi Nabeel Mohammad Shar'b
Supervisor
Dr. Ahmad Mubarak Al-Khaldy

Abstract

The privileges of the tax department are considered as means and tools that allow the department to implement taxation law in accordance to legislations. These privileges are exceptional ways the tax department use to either determine the dept in case of taxation dispute or to collect taxation depts. This generate constrains on client as it allows for example its employees to inter into premises and the right to inspect records of the client in order to get real estimates about income and profits. It also allows inspectors to have the right of impoundments on client estates and money for procuring taxation depts. Admitted taxes is considered as one of the most ways in determining taxation and that's why taxation legislation gave the right for the tax department to monitor and examine what is written in the admitted taxes and amend or modify partially or completely in order to reach the fact concerning client income. The tax department also has the right to enquire about client income from either private or official sectors in order to determine the actual income. Legislations also gave the right for the tax department tools and privileges that allow procuring taxation such as impoundments on client money recourses and this in turn is reflected on governmental performances.

There are differences in various countries with respect to the authority of impoundments power and some gave this right to the tax department while others left the right for specialized courts. In all cases impoundments requires certain conditions and procedures, for either restrains or custody,

that should be followed and taxation legislation considered tax dept as special cases as it dose not comply to ordinary prescriptive rules and clearing with other dept, however, some accepted clearing for certain reasons. In all cases tax dept is considered to be special and can not be considered as equal to any other dept and governments have the right to collect it by certain means that ordinary creditor use. The Palestinian legislators recognized these privileges and law number 17 for the year 2004 identified ways for determination and collecting of taxes. It also determined installments, reductions, down payments and impoundment system. This study aimed at identifying tax determination, collection and dealing with tax dept in the proper ways in agreement with legislation laws.